

نقل از:

Management
Accounting, July 1991

**LUCA
PACIOLI**

لوکا پاچولی^(۱):

پدر حسابداری

نوشته: ویلیام ال. ویز و دیوید ای. تینیوس^۲

ترجمه: نادر صمدی زاده

رساله پانصد ساله پاچولی هنوز در
شماره استانداردهای حرفه حسابداری
شناخته می شود.

هر چند تحولات پیشه بازرگانی در قرن پانزدهم تأثیر درخورتوجهی در تکامل روشهای دفترداری^۲ داشته است، اما گمان می رود دفترداری دوطرفه یا روشی بسیار نزدیک به آن در قرن چهاردهم، در ایتالیا رواج عام داشته است؛ دورانی که در آن پیشرفتهای تکنولوژی کوششهای نوینی را امکانپذیر ساخت و معماری، دریانوردی، تجارت و فعالیت‌های بشمار دیگر در بستر رنسانس اقتصادی آن زمان شروع به رشد و پیشرفت کرد.

اگرچه در دوران یاد شده روشهای متعددی به وسیله ریاضیدانان و سوداگران برای تلخیص و نگهداری حسابهای بازرگانان ابداع شده بود، اما تنها یکی از این روشها برجای ماند که به عنوان روش استاندارد هنوز هم به کار می رود؛ روشی کارآمد که آن را مدیون فرا لوکاپاچولی، مرد چند قریحه ای؛ ریاضیدان، ادیب و فیلسوف هستیم. اگرچه نمی توان باچولی را مبتکر سیستم دفترداری دوطرفه دانست، اما تنها او بود که در اثری تاریخی در سال ۱۴۹۴ به زبانی ساده به تشریح جزئیات این سیستم پرداخت و چندی نگذشت که روش پیشگفته به عنوان روش حسابداری استاندارد پذیرفته شد؛ روشی که چنانکه گفته شد هنوز بارجاست و سیستمهای نوین حسابداری نیز بر پایه این روش و بر بنیاد نوشته های بنیانگذار آن یعنی باچولی، کسی که به حق شایسته لقب «بدر حسابداری» است استوار است. مردی با استعدادهای حیرت انگیز، سختکوش و از پایه گذاران رنسانس.

دوران نوجوانی

باچولی که در سال ۱۴۴۵ میلادی در سان سیولکرو^۳ در خانواده خوشنام بازنوومثو باچولی^۴ متولد شده بود زمانی که پای به آستانه نوجوانی نهاد مسیر زندگی خود را از نوجوانان هم سن و سال خویش جدا کرد. اما چون ادامه تحصیل برای پسران خانواده های فقیر، پس از شانزده سالگی متداول نبود، باچولی پس از پایان دوره تعلیمات

مذهبی و بازرگانی، نزد راهبان کلیسای فرانسیسکن^۵، به شاگردی یکی از تاجران برجسته سان سیولکرو درآمد. در حالی که مصمم بود تا با رأی خویش بر سرنوشته خود حکم براند. او چنانکه بارها بر زبان آورده بود از دوران نوجوانی شیفتگی بسیاری به مقوله ریاضیات داشته و به علوم و الهیات عشق می ورزیده است. تا آنجا که به سائقه^۶ علاقه های خویش شاگردی را رها کرد و به مطالعه و تحقیق روی آورد. بخت نیز به یاریش شتافت و پیرو دلافرانچسکا^۷ نقاش نامدار ایتالیایی که از شیفتگی باچولی آگاه بود، دست وی را گرفت و حمایت و کفالتش^۸ را عهده دار شد.

فرانچسکا از نخستین اعضای مکتب نقاشان بشردوست^۹ قرن پانزدهم و از پیشگامان سبک واقعگرایی^{۱۰} در ایتالیا بود. او همچنین شاعری برجسته، کهنه شناس^{۱۱}، نویسنده کتابهایی درباره نما^{۱۲} (پرسپکتیو) و شکل^{۱۳} (فرم) و هرازگاه نیز معمار بود و با بسیاری از هنرمندان و معمارهای برجسته مانند برنلسکی^{۱۴}، دوناتلو^{۱۵}، اوچلو^{۱۶} و آلبرتی^{۱۷}، رهبران مذهبی در واتیکان و رهبران سیاسی مانند فدریگو و دوک اوربینو^{۱۸} دوستی داشت که از این میان برخی نیز حمایت و کفالت او را عهده دار شدند.

باچولی اغلب فرانچسکا را در عبور از جاده های کوهستانی و ناهموار آیین^{۱۹} به مقصد قصر دوک اوربینو همراهی می کرد تا در کنار او ساعتها در کتابخانه عظیم قصر به مطالعه و تحقیق پردازند؛ که این کار به اشتیاق روزافزون باچولی به آموختن دانش و پژوهش دامن زد و سبب شد که او بیش از پیش به اهمیت نما (پرسپکتیو)، هندسه و ریاضی پی ببرد.

اعتبار بیکران اعداد

مؤثرترین کمک فرانچسکا به باچولی، معرفی او به لئونه باتیستا آلبرتی^{۲۰} بود که به اندیشه باچولی جوان در زمینه فلسفه و علوم ریاضی شکل داد.

آلبرتی اگرچه بیشتر به عنوان معمار شناخته می شد اما در واقع نویسنده و پژوهشگری انسانگرا و دانشوری برجسته در زمینه تاریخ ادبیات و فلسفه بود. او درباره نقاشی و معماری مقاله می نوشت و چندین کلیسا و ساختمان را به طرز تحسین برانگیزی طراحی کرده بود و با هنرمندان نامور آن زمان و با شماری از باپها نیز دوستی داشت.

آلبرتی شرایطی فراهم کرد تا باچولی به ونیز برود و در آنجا تحقیقات خود را گسترش بخشد. به سفارش آلبرتی، آنتونیو ده رومبیا^{۲۱} سرمایه دار مرفه ونیزی باچولی را به عنوان آموزگار خصوصی سه پسرش استخدام کرد. باچولی نیز که خود نزدیک به بیست سال داشت، بیشتر وقت خویش را صرف تدریس، مطالعه ریاضیات و بازدید از دانشگاه پادوا^{۲۲} کرد و از این راه با محیط دانشگاه آشنا شد؛ جایی که بعدها بیشتر وقت خود را در آن به سربرد. در این زمان بود که باچولی نخستین مقاله خود را به نام «مطالعه جبر» نوشت.

پس از مرگ رومبیا^{۲۳} در سال ۱۴۷۰ میلادی، باچولی نخست در توسکانی^{۲۴} و سپس در رم بار دیگر به آلبرتی سالمند پیوست و دو سال واپسین زندگی آلبرتی پیر را با او به سربرد؛ دوسالی که طرح زندگی آینده باچولی در آن ریخته شد. ایمان راسخ آلبرتی به «تناسبهای خدادادی در ریاضیات» در مرکز کوششهای نظری او قرار داشت. او معتقد بود که ریاضیات، معماری و هنر از سوی خداوند بر آدمیان الهام می شود و دستیابی به محتوای این دانشها و تواناییها تنها با درک عظمت الهی امکانپذیر است. باچولی نیز مجذوب دیدگاههای آلبرتی شد و در مطالعه ها و بررسیهای بعدی خود از این اعتقادات مایه گرفت و هنوز مدت زمانی از مرگ آلبرتی نگذشته بود که باچولی نیز از پیروان کلیسای فرانسیسکن شد و تا پایان عمر به اصول اعتقادی و اخلاقی کلیسای یاد شده وفادار ماند.

فلسفه باچولی در تدوین سیستم دفترداری دوطرفه، که زیربنای حسابداری نوین است، از این قرار بود که: «چون هدف هر تاجر دستیابی

ورق بزیند

لوکا پاچولی



به سودی عادلانه و منصفانه برای گذران زندگی است، بنابراین بازرگانان باید تنظیم سندهای خود را با نام خدا آغاز کنند». خود او نیز سندهای حسابداری را با عبارت «به نام خدا» آغاز می‌کرد و بیشتر وقتها عبارت «با ستایش عظمت پروردگار» را در پایان محاسباتش می‌آورد.

گرچه زبان لاتین، زبان علمی آن زمان بود، اما استفاده پاچولی از زبان ایتالیایی در نگارش موجب نفوذ بیشتر او در تاریخ اقتصاد شد. به علاوه او بدین وسیله توانست ضمن برقراری ارتباط با متخصصان و دانشمندان، با کتابفروشان و بازرگانان نیز ارتباط داشته باشد و آثار خود را به گروههای وسیعتری از مردم عرضه کند.

پاچولی همواره به عنوان یک معلم، با اهمیت

نظریه‌ها و قواعد ریاضی در کسب و کار و تجارت تاکید می‌کرد و بر تشریح نظریه‌های یاد شده به زبان ساده اصرار داشت. نا جایی که این ویژگیها و پایبندی پاچولی به مضمون آنها، او را از دیگر پژوهشگران همزمانش متمایز کرد و بر تأثیری بر جامعه اقتصادی آن زمان افزود.

رساله جامع

پاچولی پس از مرگ آلبرنی با جدیت تمام به کار تدریس پرداخت و در سال ۱۴۷۵ میلادی به نخستین مقام دانشگاهی خود در پروجا دست یافت و به عنوان نخستین استاد ریاضی دارای کرسی استادی شناخته شد. وی پانزده سال در پروجا، زارا^{۲۱}، ناپل و رم تدریس کرد و در سال ۱۴۸۶ میلادی موفق به دریافت درجه دانشگاهی، که با درجه دکتری کنونی برابری می‌کرد، شد.

پاچولی علاوه بر تدریس و تألیف کنفرانسهایی نیز برگزار می‌کرد. با پاپها ملاقات می‌کرد و برای پیرو دلافرانچسکا، در کشیدن تصویر سان پیترو^{۲۲} در «تابلوی از مریم مقدس»^{۲۳} مدل می‌شد. دوک فدریگو نیز در این تابلوی مذهبی در حال ستایش مریم مقدس دیده می‌شود؛ و این بیانگر ارتباط میان پاچولی و خاندان اوربینوست که در ایجاد بزرگترین اثر پاچولی نقش چشمگیری داشته است. این اثر که «رساله‌ای درباره حساب، هندسه و نسبتها و تناسبها»^{۲۴} نام گرفت، از برجسته‌ترین دلایل اعطای لقب «پدر حسابداری» به پاچولی است.

رساله جامع او بسیار سریع در شمار شاهکارهای علمی شناخته شد و به عنوان کاملترین و پرخواننده‌ترین اثر ریاضی در تمام ایتالیا به شمار آمد^{۲۵} و سبب شد که نام پاچولی ۴۹ ساله به عنوان دانشپژوهی بلندآوازه در تاریخ ثبت شود. رساله یاد شده همچنین به دلیل ارزش چشمگیری یکی از

نخستین نوشته‌هایی بود که با روش گونبرگ^{۲۰} در ونیز به چاپ رسید. نوع رنگ و کیفیت کاغذ و چاپ و صحافی رساله پاچولی سبب شد که تاکنون، یعنی با گذشت نزدیک به ۵۰۰ سال، از آسیب ایام در امان بماند. و حتی بر تثبیت نقش این رساله و شخص پاچولی در تاریخ بیفزاید.

چون دوک فدریگو مدتی حمایت و کفالت پاچولی را عهده‌دار بود و مشوق او در مطالعات علمیش شمرده می‌شد، پاچولی به پاس بزرگواریهای وی بخش کوتاهی درباره سندهای مالی که به کار تسهیل امور مربوط به مبادلات تجاری دوک می‌آمد، به رساله خود افزود. پاچولی خود در این باره نوشته است: «چون می‌خواستم که کارگزاران دوک محترم اوربینو اطلاعات کاملی برای اداره امور داشته باشند تصمیم گرفتم با از موضوع رساله خود فراتر بگذارم و مقاله‌ای درباره سندهای مالی به آن ضمیمه کنم».

مقاله ضمیمه رساله یاد شده توضیح مفصل روشی ابتکاری برای ثبت و تلخیص نتایج فعالیتهای اقتصادی را در برمی‌گرفت؛ روشی که اکنون





بدرستی معلوم نیست که پاچولی در این زمان که ۶۹ ساله بوده سمت پیشنهادی پاپ را پذیرفته است یا نه. بنا بر اطلاعات ناچیزی که در دست است مرگ پاچولی در ۱۹ ژوئن سال ۱۵۱۷ میلادی روی داده است.

میراث پاچولی

تشریح جزئیات سیستم دفترداری دوطرفه و کاربرد آن، به وسیله پاچولی، نخستین استانداردهای عملیاتی حسابداری را پی ریزی کرد و ثبت هرگونه رویداد مالی را یکی پس از دیگری ممکن ساخت. پاچولوسی در Particularis de Computis et Scripturis به طرح سیستم کارآمدی در زمینه کدگذاری و ثبت رویدادهای مالی پرداخت که درک آثار رویدادهای مالی را بر وضعیت مالی بازرگانان امکانپذیر کرد. سیستم یاد شده موجب تکوین بنیانهای اطلاعاتی سرمایه گذارها شد. چنانکه در همان زمان (قرن شانزدهم) نیز که پیشه بازرگانی رویه رشد بود، سیستم پیشگفته توانست امکان ثبت رویدادهای مالی مربوط به سرمایه گذارها و ثبت و تشخیص سود تحقق یافته سرمایه گذارها را فراهم کند و پیدایش این سیستمها بر تمایل بازرگانان به سرمایه گذاری افزود و سبب رشد مبادلات تجاری در جهان شد.

ادعاهای پاچولی بر پیشرفت تکنولوژی نیز بی تأثیر نبود. زیرا بدون داشتن سیستمی جامع که بتواند سود یا زیان سرمایه گذارها را ثبت کند، ارزیابی آثار اقتصادی اختراعاتها و تکنولوژیهای جدید ممکن نبود و به علاوه مؤسسه‌های اقتصادی بدون داشتن سیستمی که اطلاعات مالی مورد نیاز آنها را فراهم کند، قادر به ادامه حیات نبودند. چون پاچولی بر زمینه‌های علمی گوناگونی تسلط

پیشرفت وی در زمینه علم نما (برسکتیو) داشته است.

روابط دو دانشمند با یکدیگر برای پاچولی نیز سودمند بوده و بر شهرت او افزوده است و به هر حال در این دوران است که پاچولی به اوج خلاقیت و پیشرفت می‌رسد و نزدیک به ۱۱ کتاب در رشته‌های جبر، هندسه، ریاضی، حسابداری و زمینه‌هایی مانند تاکتیکهای نظامی و آرایش رزمی، مربیهای جادویی و بازی با ورق از خود به جای می‌گذارد.^{۳۵} هر زمان نیز که پاچولی کنفرانسی در ونیز، فلورانس یا پیزا برگزار می‌کرد گروهی از سرشناس‌ترین شخصیت‌های علمی زمان در آن حضور می‌یافتند.^{۳۶}

پاچولی و داوینچی نزدیک به ده سال ارتباط نزدیک با یکدیگر داشتند و در این مدت هر یک برجسته‌ترین اثر خود را پدید آوردند. داوینچی تابلوی شام آخر و پاچولی رساله‌ای به نام De Divine Proportione (درباره تناسبهای الهی) را که به بحث در زمینه مفهوم معنوی ریاضیات، هندسه و نسبتها اختصاص داشت به همراه تصاویر توضیحی، به وسیله داوینچی منتشر کرد.

متأسفانه از واپسین سالهای زندگی پاچولی اطلاعات دقیقی برجای نمانده است. اما تردیدی نیست که او در سال ۱۵۱۰ میلادی به سمت کمیساریای (سرپرستی) دیری در سان‌سپولکرو که پیرو آن بود منصوب می‌شود. همچنین به دقت معلوم است که در سال ۱۵۱۴ میلادی نیز یاپ لئوی دهم^{۳۷} او را به رم فرامی‌خواند تا در دانشگاه آن شهر، که پاپ در نظر داشت آن را به بزرگترین مرکز دانشگاهی بدل کند، به تدریس ریاضیات بپردازد، اما چون تاریخ در ثبت وقایع او کوتاهی کرده است،

دفترداری دوطرفه^{۳۱} نامیده می‌شود، و تدوین آن به وسیله پاچولی او را به عنوان یکی از دانشمندان حسابداری در تاریخ این دانش تثبیت کرد. این مقاله به نام Particularis de Computis et Scripturis (خصوصیات محاسبه و ثبت) تا مدت‌سی سال تنها دستورعمل کاربردی دانش حسابداری بود و به زبانهای هلندی، آلمانی، فرانسه، انگلیسی و روسی برگردانده شد و مدرسان به عنوان کتاب درسی و بازرگانان به عنوان دستورعمل از آن بهره می‌گرفتند.^{۳۲}

لئوناردو داوینچی^{۳۳}

داستان زندگی پاچولی هنوز ناتمام است و در این زمان فصل دیگری از زندگی او آغاز می‌شود. لئوناردو داوینچی نقاش دربار میلان، رساله پاچولی را می‌خواند و به حدی تحت تأثیر آن قرار می‌گیرد که کفیل خود، لودوویکو اسفورزا^{۳۴} را به فراخواندن پاچولی به میلان ترغیب می‌کند تا نزد او ریاضیات بیاموزد، و این رویداد سبب می‌شود که ارتباط بسیار نزدیکی بین پاچولی و داوینچی برقرار شود. این رابطه بعدها تأثیر درخور توجهی بر زندگی هر دوی آنان گذاشت.

بدین ترتیب پاچولی که هفت سال از داوینچی مسن‌تر بود، مشاور و معلم او در ریاضیات شد. از این زمان به بعد داوینچی بارها در نوشته‌های خود از پاچولی یاد کرده است و چنانکه از نوشته‌های نقاش بزرگ برمی‌آید، آموزه‌های پاچولی تأثیری چشمگیر بر

میزگرد حرفه



حرفه حسابرسی

در ایران؛ انسانی و مطالعات فرهنگی

رساله علم علوم انسانی

پیشینه و پیشبینیها

تهیه و تنظیم: محمد شلیله

شرکت کنندگان *

(به ترتیب حروف الفبا):

● غلامرضا اسلامی بیدگلی:
عضو هیئت علمی دانشگاه
تهران

● خسرو پورمعمار:

مدیر مؤسسه حسابرسی و
خدمات مدیریت نمودگر

● عباسعلی دهدشتی نژاد:

حسابرس (مؤسسه حسابرسی
مختار و همکاران)

● منوچهر رزبان:

مدیر ارشد حسابرسی (سازمان
حسابرسی)

● سیاوش سهیلی:

حسابدار مستقل

● منصور شمس احمدی:

حسابرس و مدرس دانشگاهها

● اصغر طهوری:

حسابرس

● سید داود علوی:

حسابرس

● عباس هشی:

عضو هیئت علمی دانشگاه
شهید بهشتی و حسابدار مستقل
(مؤسسه حسابرسی هشیار بهمند).

● شرکت کنندگان در این میزگرد خواستارند که رای و
نظرشان، دیدگاههای شخصی آنان و مستقل از نقش
کارگزاری ایشان در ساربه، نهان مربوط تلقی شود و بر
این نکته تأکید داشته اند.

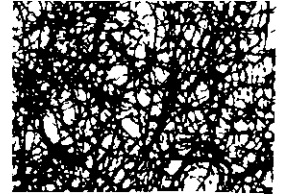
”

بسیستم حسابداری در ایران به نخستین نمدنهایی می رسد که در این سرزمین با
گرفتن و مدارک به دست آمده با ۲۵ قرن قدمت، گواه بر پیشرفت این دانش در
ایران باستان است.^۱

زمینه تاریخی پیدایش حسابداری و حسابرسی نوین در ایران در زمان
انقلاب مشروطیت فراهم شد و مردمی که از آنچه بر سرشان آمده بود، در کنار
خواستهایی چون عدالتخانه، می خواستند که بر کار دخل و خرج دولت و دربار
حساب و کتاب حاکم باشد و بر آن نظارت داشته باشند.^۲ و سرانجام حرفه
حسابداری مستقل همزمان با شکل گیری سیستمهای حسابداری در مؤسسات
اقتصادی، اعم از دولتی یا خصوصی، و مقارن خلع بد از شرکت سابق نفت به وجود
آمد و از این زمان به بعد جامعه اقتصادی کشور از خدمات حرفه حسابداری
تخصصی بهره مند شد. در قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۸ نتیجه رسیدگی
حسابداران متخصص به رسمیت شناخته شد، ولی عملاً تغییری در وضع حسابداری
آن روز ایجاد نشد. تا آنکه در آذرماه سال ۱۳۴۰ آیین نامه ای به تصویب وزیر
دارایی وقت رسید و به موجب آن عده ای در حدود ۴۰ نفر از اشخاصی که دارای
صلاحیت بیشتری بودند، در آذرماه ۱۳۴۲ گردهم آمدند و هیئت مدیره ای از میان
خود انتخاب کردند که تشکیلشان به تأسیس انجمن حسابداران قسم خورده
انجامد. اما این انجمن نیز از آن رو که در حقیقت به عنوان یکی از سازمانهای تابع
وزارت دارایی شناخته می شد، مورد استقبال قرار نگرفت و در همان اوایل تأسیس
به حالت رکود درآمد، و پیش از آن که رسماً شروع به کار کند، به دست فراموشی
سپرده شد. در قانون مالیاتهای سال ۱۳۴۵ تشکیل کانون حسابداران رسمی
بسیستی شد که هدف از آن تعیین و معرفی حسابداران رسمی، فراهم آوردن وسایل
لازم برای بالا بردن سطح آگاهیهای حسابداران در کشور، تهیه زمینه مساعد برای
تدوین موازین فنی و اخلاقی حرفه حسابداری و نظارت بر اجرای آن موازین بود.
مجمع مؤسس کانون حسابداران رسمی در اسفندماه ۱۳۵۲ در وزارت دارایی
تشکیل شد و اساسنامه آن در خرداد ۱۳۵۴ به ثبت رسید. این انجمن نیز مانند
انجمن حسابداران قسم خورده که هرگز تشکیل نند، جمعیتی تابع وزارت دارایی
ورق بزیند

(۱) مصطفی علی مدد و نظام الدین ملک آری: اصول حسابداری، جلد دوم، مرکز تخصصات تخصصی حسابداری و
حسابرسی سازمان حسابرسی، صفحه ۳۰

(۲) حسین عبده تبریزی: نقش سجادی نژاد در تحول حسابداری در ایران، مجله حسابداران، سال چهارم، شماره ۱، بهار
دهم، مرداد و شهریور ماه ۱۳۶۶، ص ۲۸.



حرفه حسابداری در ایران؛



شلیله:

جای خوشوقتی است که جمعی که امروز در اینجا حضور دارند همگی سالهای بسیاری است که در حرفه حسابداری فعالیت می‌کنند و برخی از آنها در شمار نخستین بنیانگذاران مؤسسه‌های حسابداری هستند و باز جای خوشوقتی است که گرد هم آمده‌ایم تا در حد فرصت یک میزگرد به بررسی حرفه حسابداری در ایران پردازیم و اگرچه در این مجال اندک بررسی همه جانبه مسائل حرفه ممکن نیست، اما گفتگوهای این میزگرد می‌تواند به عنوان آغازی برای این کار مورد توجه قرار گیرد. نگفته نگذارم که ما واقفیم بررسی مسائل حرفه از دیدگاه‌های مختلف به مشارکت افراد بیشتری نیاز داشت و تا یک جدی نیز بر حضور و شرکت سایر صاحب نظران داشتیم که به هر حال ممکن نشد. اغلب آقایان اطلاع دارند که این میزگرد قرار بود پیش از آغاز سال جاری - در تاریخ چهارشنبه ۱۸ دی ماه سال ۱۳۷۰ - برگزار شود؛ اما به دلیل مشکلاتی که پیش آمد، به بعد از عید و به دنبال هماهنگیهایی که به عمل آمد به امروز موکول شد که به طور تصادفی تنها چند روز از تصویب لایحه تشکیل «جامعه حسابداران رسمی ایران» می‌گذرد. و با توجه به اینکه هنوز مقررات پیشینی شده در این لایحه چندان آشکار نیست و بعلاوه باید به تصویب مجلس نیز برسد در نتیجه در زمان حاضر با آنکه برابر اطلاعات موجود درباره محتوای این لایحه، می‌توان به آن به دیده مثبت نگاه کرد و منتظر تصویب آن در مجلس و آیین نامه اجرایی آن بود، چیزی بیشتر از این نمی‌توان گفت که احتمال دارد حرفه در آستانه تغییر و تحولی قرار گرفته باشد. بنابراین به نظر می‌رسد که مطالب مورد بررسی در این میزگرد به طور طبیعی مسائلی را در زمینه حرفه دربر می‌گیرد که اولاً جنبه بنیادی دارد و ثانیاً و احتمالاً تمایل هر یک از شرکت کنندگان بر این است که مطالب مورد نظر و توجه آنان به نحوی در تصویب این لایحه و آیین نامه اجرایی مربوط به آن در نظر گرفته بشود و سرانجام ممکن است که

تلقی شد و بنا بر دلایل فنی که جای طرح آن در اینجا نیست، امکان اظهار نظر مستقل حسابرسان را محدود می‌کرد. با توجه به این ملاحظات بود که در اسفندماه ۱۳۵۱ عده‌ای از حسابداران ایرانی به فکر تشکیل انجمنی افتادند که براساس اصول و موازین حرفه‌ای پذیرفته شده کشورهای پیشرفته بنا نهاده شده باشد و در نتیجه انجمنی به نام «انجمن حسابداران خیره ایران» تشکیل شد و اساسنامه آن در اردیبهشت ماه ۱۳۵۳ به ثبت رسید.^۳ کانون حسابداران رسمی در سال ۱۳۵۸ به دلیل حذف عنوان «حسابدار رسمی» از قانون مالیات‌های مستقیم توسط شورای انقلاب عملاً منوقف شد. «انجمن حسابداران خیره ایران» تاکنون به فعالیت خود ادامه داده است و اکنون ۶۵۷ نفر عضو دارد در حالی که به رغم ظرفیت تخصصی و تجربی بالقوه خود، هنوز تا دستیابی به هدفهای خویش و رسیدن به سطحی مطلوب فاصله دارد.

هیئت دولت جمهوری اسلامی ایران نیز در اردیبهشت ماه سال جاری لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران را تصویب کرد تا در حسابداری و بازرسی قانونی مؤسسات اقتصادی و غیرانتفاعی و حسابداری مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی از خدمات آنان استفاده شود.

نشریه حسابدار امیدوار است که جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابداری و مؤسسه‌های حسابداری مستقل و انجمن حسابداران خیره ایران در کنار سایر سازمانهای همانند و ذیربط، با مشارکت تمامی اعضای حرفه در کوشش برای دستیابی به هدف اعتلای حرفه کامیاب شوند.

میزگردی که گزارش آن را در صفحات آینده می‌خوانید به دلیل برگزاری تصادفی آن در روزهای نزدیک به تصویب لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران ضمن بررسی اجمالی و گذرایی بیسینه حرفه حسابداری در ایران به بررسی و آینده‌نگریهایی در زمینه حرفه و ارائه پیشنهادهایی درباره آیین نامه اجرایی لایحه جامعه حسابداران رسمی ایران پرداخته است.



(۳) بزرگرفته از: حسن سجادی آزاد، حرفه حسابداری در ایران، مجله حسابداری، شماره چهارم، شماره ۱۰، زمستان و بهار ۱۳۶۷، صفحات ۳۸ و ۴۰.



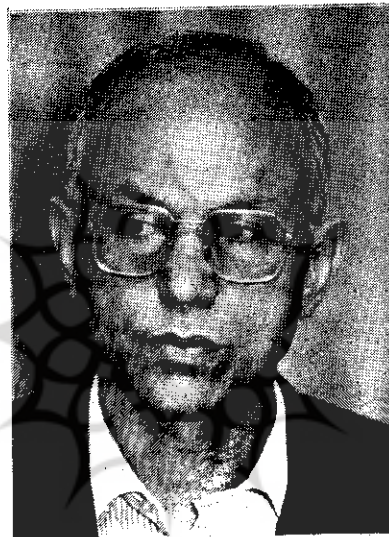
اسلامی

مذاکرات این میزگرد بتواند با مروری کلی و گذرا برحرفه، ایده‌های درخور توجهی نیز در برابر دست‌اندرکاران تصویب لایحه و تنظیم کنندگان آیین‌نامه اجرایی قرار دهد. به هر حال تصویب لایحه یاد شده را به فال نیک می‌گیریم و امیدواریم این لایحه سرآغاز تحولی مثبت در حرفه باشد. اگر موافق باشید بحث را آغاز می‌کنیم:

اسلامی:

حق این نیست که من آغاز کننده بحث باشم. اما بنابر پیشنهاد آقای سهیلی، که بحق استاد من هستند، و اظهار لطف حاضران آنچه برای شروع بحث به نظر من می‌رسد، مطرح می‌کنم. به طور خلاصه می‌توان گفت که حرفه حسابرسی و حسابداری در ایران تاکنون متولی نداشته است. نه قبل از انقلاب از انسجام برخوردار بوده و نه پس از انقلاب؛ که چون شرکت کنندگان بخوبی از سیر تطور حسابداری و حسابرسی و تشکلهای مربوط به آن آگاهند از پرداختن به این مسئله خودداری می‌کنم. تنها به یک نکته در این باره اشاره می‌کنم که تشکیل مؤسسات حسابرسی وابسته به دولت و نهادهای انقلاب اسلامی پس از انقلاب نیز کمکی به ایجاد یک تشکل منسجم نکرد. به یاد دارم که همزمان با بررسی قانون تشکیل سازمان حسابرسی، مجله حسابدار در شماره ۱۷ با من مصاحبه‌ای انجام داد که من در آن مصاحبه گفتم ما به سازمان نظام حسابرسی نیاز داریم. البته منظور من این نیست که ما حسابرسی دولتی نداشته باشیم، منظور این است که ما نمی‌توانیم حسابداری یا حسابرسی را در کشور در انحصار بخش عمومی یا در انحصار بخش

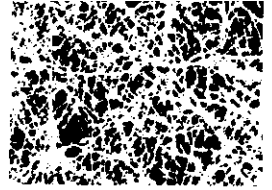
خصوصی قرار بدهیم، یا نمی‌توانیم برای محدود کردن قلمروی هریک از این دو، مرز مشخص و به اصطلاح خط کشی شده‌ای تعیین کنیم. در واقع من نوعی انسجام و تشکل عامتر را توصیه می‌کنم. البته به هر حال سازمان حسابرسی تشکیل شد و خدمات چشمگیری هم به جامعه ارائه کرد و مجموع عملکرد آن را می‌توان مثبت ارزیابی کرد. اما با این حال مشکلاتی هم داشته است که شاید بیش از آنکه



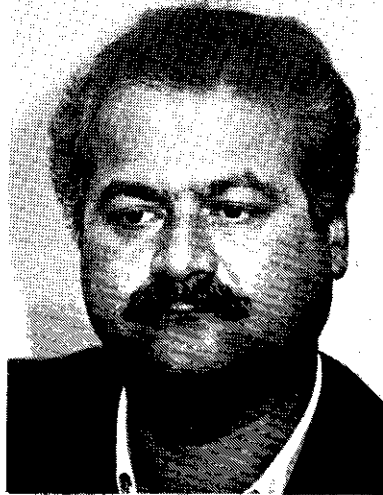
ظهوری

ریشه‌اش در خود این سازمان باشد، در مؤسسه‌ای بوده که این سازمان آنها را حسابرسی می‌کرده و خدمات حسابداری به آنها ارائه می‌داده است و یکباره با حسابرسی و انجام وظایف بازرسی قانونی مربوط به دو هزار و پانصد شرکت روبرو شد. در حالی که سیستمهای حسابداری بسیاری از این شرکتها فارسیهای بنیادی داشت و در میان آنها شرکتهایی وجود داشت که حتی چند سال بود که صورتهای مالی مربوط را تهیه نکرده بودند. بعلاوه سازمان حسابرسی و در آغاز مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع و سازمان برنامه برای رسیدگیهای آنها دستورعمل حسابرسی نداشت یا به عبارت دیگر خط مشی مناسب برای حسابرسی شرکتها یاد شده وجود نداشت و مشخص نبود که چه نوع حسابرسی

در مورد آنها باید انجام بدهیم. آیا تنها باید حسابرسی صورتهای مالی انجام می‌شد، باید قانون رسی می‌کردیم یا حسابرسی جامع؟ البته به رغم همه مشکلاتی که وجود داشت این سازمان توانست دستورعمل فراگیر حسابرسی تهیه کند و به وسعت و گستردگی چشمگیری دست یابد. این سازمان اکنون ۱۸۰۰ نفر پرسنل دارد و مدیران آن بخشی از حسابداران برجسته کشور را تشکیل می‌دهند و صلاحیت بسیاری از آنها در سطح استانداردهای بین‌المللی است تا آنجا که حسابرسیهای این سازمان را مؤسسات حسابرسی بین‌المللی نیز پذیرفته‌اند. منتها سیاست دولت در زمینه واگذاری مؤسسات وابسته به دولت به بخش خصوصی، تغییراتی را هم در خط مشی این سازمان ایجاد کرد. بدین ترتیب این مسئله مطرح شد که در زمان حاضر و در اجرای سیاستهای دولت نظام حسابرسی در کشور باید چگونه باشد؟ دیدگاههای متفاوتی در این زمینه وجود داشت که به نسبت به هم نزدیک هم بودند و سرانجام، جمعیتی دیدگاههای متفاوت به تدوین لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی کشور انجامید. بنابر مقررات پیشینی شده در این لایحه، جامعه پیشگفته در آغاز به وسیله هیئت مؤسسی متشکل از ده نفر حسابدار صلاحیتدار، با انتخاب وزیر امور اقتصادی و دارایی تشکیل می‌شود. هیئت مؤسس اسانامه جامعه را تدوین خواهد کرد که پس از تصویب هیئت دولت قابل اجرا خواهد بود. آیین‌نامه مربوط به شرایط و ضوابط تعیین صلاحیت و نحوه انتخاب حسابداران رسمی و حدود و ضوابط مربوط به نحوه استفاده از خدمات و گزارشهای آنان و مؤسسات مربوط نیز بنا به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیئت دولت قابل اجرا خواهد بود. حسابداران رسمی می‌توانند مؤسسه حسابرسی دایر کنند و گزارش مؤسسات حسابرسی یا حسابداران رسمی پیشینی شده در قانون و آیین‌نامه‌های مربوط، گزارشهای رسمی تلقی می‌شود. بر این اساس دولت می‌تواند از خدمات اشخاص یاد شده برای حسابرسی و انجام بازرسی قانونی شرکتهای پذیرفته شده در بورس، اوراق بهادار و شرکتهای متقاضی پذیرش در بورس، حسابرسی سایر شرکتهای سهامی، و حسابرسیهای ورق بزیند



حرفه حسابداری در ایران؟



دهدشتی نژاد

دهدشتی نژاد:

پیش از شروع سخن باید از نشریه حسابدار به خاطر برگزاری این میزگرد تشکر کنم. من فکر می‌کنم که حمایت دولت از حرفه حسابرسی تنها با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و تنظیم لایحه‌ای در این زمینه و احتمالاً تصویب آن در مجلس به سرانجام نمی‌رسد. برای مثال اگر تغییرات یا پیشبینی‌های لازم در زمینه الزام مؤسسات اقتصادی به استفاده از خدمات حرفه حسابرسی به عنوان بازررس قانونی در قانون تجارت ایجاد نشود، هنوز نمی‌توان گفت که دولت از حرفه حسابرسی به اندازه کافی حمایت کرده است. بویژه آنکه دولت

مالیاتی مؤسسات مربوط به اشخاص حقیقی و حقوقی استفاده کند. من پیشینی می‌کنم که جامعه حسابداران رسمی ایران اگر فعال و کارآ باشد، دست کم دولت را از بوروکراسی پیچیده حاکم بر سیستم‌های مالی و کنترلی آزاد خواهد کرد و سازمانهای عریض و طویل رسیدگی و تشخیص و کنترل و نظارت به انجام فعالیتهای سودمندتری سوق پیدا خواهند کرد. به هر حال به نظر من کارآیی جامعه حسابداران رسمی ایران به تدوین اساسنامه‌ای بستگی دارد که در آن نیازهای کشور در زمان حاضر در نظر گرفته شود، افرادی به عضویت آن پذیرفته شوند که از صلاحیت کافی برخوردار باشند و آیین‌نامه‌ها، دستورعملها و مقررات کارآمدی برای انجام حسابرسیها، ارائه خدمات حرفه‌ای، رفتار و انضباط حرفه و نظارت بر کار حرفه‌ای تدوین شود و در آن به مصالح جامعه بیش از هر چیز توجه شود.

طهوری:

آقای اسلامی به بیشتر مسائل در زمینه تشکیل جامعه حسابداران رسمی اشاره کردند و من تنها یک نکته را به گفته‌های ایشان اضافه می‌کنم و آن ضرورت پیشینی ضمانت اجرای کافی برای اجرای مقررات و ضوابطی است که کارآیی و موفقیت جامعه حسابداران به آن بستگی خواهد داشت؛ چه اگر ضوابط و مقررات مربوط همه جنبه‌های کار حرفه‌ای را هم دربر بگیرد اقامت سرپیچی از اجرای آنها امکانپذیر باشد، دستیابی به هدفهای پیشینی‌پذیر در جامعه حرفه‌ای ممکن نخواهد شد. علاوه به نظر من با در نظر داشتن وضعیت حرفه در شرایط حاضر، تداوم فعالیت جامعه حرفه‌ای در آینده به تقویت بنیانهای آموزش و تربیت حسابداران در جنبه‌های نظری و عملی نیاز دارد. البته نشریه حسابدار در شماره‌های پیشین خود به تفصیل نارساییهای نظام آموزش حسابداری در کشور را بررسی کرده است، اما من در اینجا تنها به یادآوری دوباره این مسئله بسنده می‌کنم و توجه دوستان را به ضرورت پیوند دادن آموزش نظری و عملی برای تکوین نظام حرفه در آینده جلب می‌کنم که البته حرفه ما پیش از این شیوه‌های مؤثرتری را هم در زمینه آموزش عملی دانشجویان حسابداری تجربه کرده است. یعنی الزام دانشجویان به کارآموزی در جریان تحصیل.

دهدشتی نژاد:

در زمان حاضر بازرسان قانونی بسیاری از مؤسسات اقتصادی - شرکتها - که وظیفه کنترل اجرای دقیق ضوابط و موازین قانونی را در جریان فعالیت مؤسسات یاد شده به عهده دارند، کسانی هستند که هرگز با مسائل قانونی، تجاری و مالی روبرو نبوده‌اند.

دهدشتی نژاد:

اگر تغییرات یا پیشبینی‌های لازم در زمینه الزام مؤسسات اقتصادی به استفاده از خدمات حرفه حسابرسی به عنوان بازررس قانونی در قانون تجارت ایجاد نشود، هنوز نمی‌توان گفت که دولت از حرفه حسابرسی به اندازه کافی حمایت کرده است.



بررسی اختلافهای مالی و حقوقی، بیشمار، طرح بسیاری دعاوها در مراجع قضایی، ورشکستگی و انحلال و زیاندهی بسیاری از مؤسسات اقتصادی اگر بدقت و بدرستی بررسی شود نشان خواهد داد که این مشکلات بیشتر از نبود مقررات مناسب و کافی در زمینه استفاده از خدمات افراد حرفه‌ای سرچشمه می‌گیرد.

مقررات مناسب و کافی در زمینه استفاده از خدمات افراد حرفه‌ای سرچشمه می‌گیرد. آقایان بخوبی می‌دانند که در زمان حاضر بازرسان قانونی بسیاری از مؤسسات اقتصادی - شرکتها - که وظیفه کنترل اجرای دقیق ضوابط و موازین قانونی را در جریان فعالیت مؤسسات یاد شده به عهده دارند، کسانی هستند که هرگز با مسائل قانونی، تجاری و مالی روبرو نبوده‌اند. زیرا قانون تجارت بدون آنکه ویژگیهای بازرسان قانونی را تعیین کرده باشد شرکتها را ملزم به داشتن بازرسان قانونی کرده است. در نتیجه شرکتها هر کسی را به عنوان بازرسان قانونی انتخاب می‌کنند و در عمل هم این گونه افراد هیچ کاری به عنوان بازرسان قانونی انجام نمی‌دهند که این بسیار هم طبیعی است چرا که هیچ ضابطه یا ضمانت اجرایی در این زمینه وجود ندارد. از این گذشته شرکتها هیچ الزامی به داشتن حسابرس ندارند. در نتیجه بسیاری از مؤسسات اقتصادی به کارایی مناسب دست نمی‌یابند. اشتباهات غیر عمد اما با آثار زیانباری روی می‌دهد، سوء استفاده می‌شود و... بعلاوه اگر مسائل حرفه را به صورتی همه جانبه بررسی کنیم خواهیم دید که تنها حمایت قانونی از حرفه برای حفاظت یا فعال و کارآ کردن آن کافی نیست. نقش بسیار مهمی که حرفه حسابرسی در نظام اقتصادی کشور دارد و تأثیر عملکرد آن بر نظام اجتماعی، نیازمند حمایت‌های سیاسی، همه جانبه نیرومند مانند حمایت‌های سیاسی، اجتماعی و اقتصادی است. باید یادآوری شود که دولت تاکنون تنها به کارکرد حرفه حسابرسی در زمینه اجرای قانون مالیاتها نظر داشته است، در حالی که نقش حسابداران در اجرای قانون بیمه‌های اجتماعی نیز می‌تواند به همان اندازه مهم و مؤثر باشد.

جستجوی راههایی بود که دستیابی به انسجام و وحدت را امکانپذیر کند.

رزبان:

من هم از گردانندگان نشریه حسابدار به خاطر تلاششان در برگزاری این میزگردها و نشر دانش حسابداری تشکر می‌کنم. به نظر من صرف نظر از آنچه پیش از انقلاب بر حرفه گذشته است، پس از انقلاب و تاکنون حرفه در واقع یک دوران انتقالی را سپری می‌کرده و در این دوران نیز بیش از هر چیز تحت تأثیر شرایط سیاسی و اقتصادی کشور قرار داشته است. چنانکه اگر بدقت زمینه تشکیل مؤسسه

سهیلی:

اگر چه تصویب لایحه جامعه حسابداران رسمی می‌تواند گامی مثبت در راه اعتلای حرفه و شناسایی قانونی آن باشد اما شاید هیچ چیز به اندازه انسجام و وحدت خود اعضای حرفه در تکامل حرفه مؤثر نیست.



رزبان



سهیلی

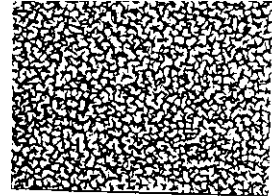
سهیلی:

من در این دور از بحث مطلب زیادی برای گفتن ندارم. جز اینکه به گمان من اگر چه تصویب لایحه جامعه حسابداران رسمی می‌تواند گامی مثبت در راه اعتلای حرفه و شناسایی قانونی آن باشد اما شاید هیچ چیز به اندازه انسجام و وحدت خود اعضای حرفه در تکامل حرفه مؤثر نیست و به نظر من اگر تجربه‌های قبلی در زمینه شکل حرفه و علت موفق نبودن آنها را بررسی کنیم با نبود انسجام اعضای حرفه به عنوان مهمترین عامل شکست تشکلهای حرفه روبرو خواهیم شد. از این نظر من فکر می‌کنم برای پیشرفت و تکامل حرفه بیش از هر چیز باید در

سهیلی:

من فکر می‌کنم برای پیشرفت و تکامل حرفه بیش از هر چیز باید در جستجوی راههایی بود که دستیابی به انسجام و وحدت را امکانپذیر کند.

حسابرسی سازمان صنایع و سازمان برنامه و مؤسسات حسابرسی وابسته به نهادهای انقلاب و در مرحله بعدی ادغام تمامی این مؤسسات و تشکیل سازمان حسابرسی را بررسی کنیم، خواهیم دید که روند تغییر و تحول حرفه در دوران یاد شده منطبق بر روند تحولات سیاسی و اقتصادی کشور بوده است. همچنانکه آشکارا می‌بینیم که طرح و تصویب لایحه جامعه حسابداران رسمی نیز با تحولات خط مشی سیاسی و اقتصادی دولت در زمانهای نزدیک رابطه مستقیم دارد و اگر نارساییهایی هم در سازمانهای پس از انقلاب وجود دارد ورق بزنید



حرفه حسابداری در ایران؛

رزبان:

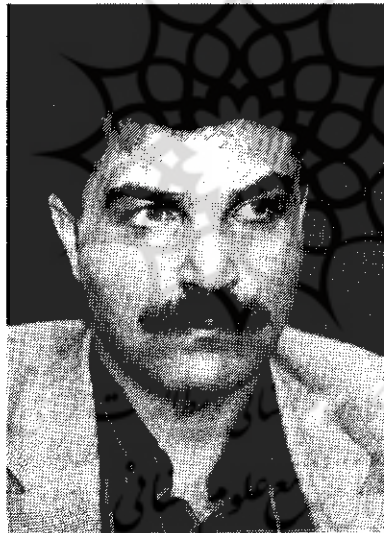
برای آنکه جامعه حسابداران رسمی ایران که طرح نخستین و تصویب آن در دستورکار دولت قرار گرفته است توانایی تنظیم امور حرفه را داشته باشد، می باید به وسیله اعضای حرفه اداره شود؛ ما به عنوان اعضای حرفه، باید بدون در نظر گرفتن وابستگیهای سازمانی و اداری یا همکاری با بخش خصوصی یا دولتی، تنها به تکامل و اعتلای حرفه حسابداری و بهبود شرایط کار دست اندرکاران آن بیندیشیم تا بار دیگر در سالهای آینده در جلسه ای مانند امروز به سرنوشت جامعه ای که در شرف تشکیل است تأسف نخوریم.

شمس احمدی:

به آسانی پیشبینی می شود که در آینده نزدیک حسابرسان در دفتر کار یا حتی منزلش بنشینند و به وسیله کامپیوتر شخصی با شبکه صاحبکارش ارتباط برقرار کند.

می توان پیشبینی کرد که بدنیال تحولات اخیر در حرفه چند روز پس از پایان سال مالی شرکت صاحبکار، گزارش حسابداری مربوط آماده شود و به دست صاحبان سهام برسد.

داشته، بیشتر از کم توجهی یا بی توجهی به نیازهای حرفه سرچشمه گرفته است، زیرا چنانکه گفته شد به ملاحظات سیاسی و اقتصادی اهمیت بیشتری داده شده است. در نتیجه برای آنکه جامعه ای که طرح نخستین و تصویب آن در دستورکار دولت قرار گرفته است توانایی تنظیم امور حرفه را داشته باشد، می باید به وسیله اعضای حرفه اداره شود؛ ما به عنوان اعضای حرفه، باید بدون در نظر گرفتن وابستگیهای سازمانی و اداری یا همکاری با بخش خصوصی یا دولتی، تنها به تکامل و اعتلای حرفه حسابداری و بهبود شرایط کار دست اندرکاران آن بیندیشیم تا بار دیگر در سالهای آینده در جلسه ای مانند امروز به سرنوشت جامعه ای که در شرف تشکیل است تأسف نخوریم.



شمس احمدی

شمس احمدی:

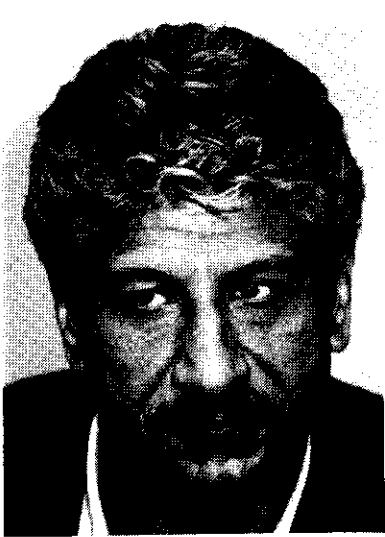
بررسی آینده حرفه حسابداری در ایران بدون در نظر گرفتن تحولات جهانی حرفه ممکن نیست.

شمس احمدی:

بررسی آینده حرفه حسابداری در ایران بدون در نظر گرفتن تحولات جهانی حرفه ممکن نیست. به آسانی پیشبینی می شود که در آینده نزدیک

داده و وضعیت مالی صاحبکار را با شرکتی همانند نیز مقایسه کرده است و اگر شرکت صاحبکار هم به احتمال زیاد موجودیهای خود را با روش «درست بهنگام» (Just In Time) نگاه دارد، در نتیجه کاربست این روش، یکی از وقتگیرترین و مشکل آفرین ترین مسائل حسابداری، که همان مسئله رسیدگی به موجودی کالا است، از برنامه حسابداری حذف می شود. به این ترتیب می توان پیشبینی کرد که چند روز پس از پایان سال مالی شرکت صاحبکار، گزارش حسابداری مربوط آماده شود و به دست صاحبان سهام برسد. سرعت چشمگیر گردش عملیات از ویژگیهای بارز فعالیتهای بازرگانی در دنیای کنونی است. در نتیجه ما نمی توانیم طرف قرارداد مشارکت و سرمایه گذاری با مؤسسه ای خارجی باشیم که صورتهای مالی و گزارش حسابداری آن چند روز پس از سال مالی آماده است، حال آنکه ما در پیچ و خمهای اداری تلاش می کنیم شش ماه تمدید مهلت برای ارائه صورتهای مالی به دست آوریم. ما نمی توانیم بدون در نظر گرفتن تحولاتی مانند اینها مسائل حرفه را به طور جدی بررسی کنیم.

حسابرس در دفتر کار یا حتی منزلش بنشیند و به وسیله کامپیوتر شخصی با شبکه صاحبکارش ارتباط برقرار کند. حتی چنین حسابداری می تواند در صورت نیاز، اطلاعاتی را که باید در مورد صاحبکار مفروض از مشتریان او یا بانکهای طرف معامله اش در دست داشته باشد، به وسیله همان کامپیوتر به دست آورد. و سرانجام روش است که همین حسابرس حتماً در طی سال مورد رسیدگی، کنترلهای داخلی صاحبکار خود را ارزیابی کرده، آزمونهای تحلیلی محتوا را از راه تجزیه و تحلیل نسبتها و مانند آن انجام



علوی

شمس احمدی:

تا زمانی که ما دیدگاههای مشترکی در زمینه هدفهای حسابرسی نداشته باشیم، پیشرفت درخور توجهی در حرفه نخواهیم داشت.

شمس احمدی:

نبود روشهای حسابرسی هماهنگ سبب شده است که نحوه رسیدگیها بیشتر به سمت سلیقه شخصی حسابرسان سوق پیدا کند.

شمس احمدی:

در زمان حاضر، در جامعه ما حتی کسانی که کار حرفه ای می کنند دیدگاه مشترکی نسبت به تعریف و کارکردهای حسابرسی ندارند.

علوی:

انحصارگرایی در کانون از مهمترین عوامل شکست آن بود.

علوی:

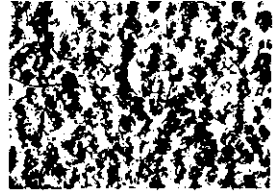
در ایران گروهی اعتقاد دارند که انجمنهای حرفه ای در کشور ما نباید دولتی باشند چون همان گونه که با تصویب یک ماده قانونی به وجود می آیند، با لغو آن ماده قانونی نیز از بین می روند و برای اثبات نظرشان به پیدایش کانون حسابداران رسمی و انحلال آن استناد می کنند. این گروه عقیده دارند که انجمنهای حرفه ای در ایران باید دارای شخصیت مستقل باشند و به دولت یا به قانون وابسته نباشند. در برابر این گروه، گروهی دیگر عقیده دارند که در جامعه های جهان سوم به طور کلی، انجمنهای حرفه ای باید از شناسایی یا پشتیبانی قانونی برخوردار باشند. در حالی که ما، چنانکه گفته شد، تجربه کانون حسابداران رسمی را پشت سر داریم که قانونی هم بود. از این نکته بگذریم که این کانون از نظر قانون تنها برای انجام رسیدگیهای مالیاتی شناسایی شده بود، اما ورق بزیند

مورد رسیدگی وجود داشته، اما حسابرس حسابهای چنین مؤسسه ای را به همان میزان حسابهای مؤسسه ای فاقد کنترلهای داخلی کافی و کارآ رسیدگی کرده است. هنوز هم در حسابرسیهای بسیاری از حسابرسان از روشهای قدیمی مانند سندرسی استفاده می شود. در حالی که تکنیکهای جدید امکانات بسیار سودمندی را برای حسابرسی مؤسسات، از جهت دستیابی به نتایج بهتر اقتصادی بودن و سهولت کار حسابرسی فراهم آورده است؛ از آن جمله است تکنیکهایی مانند شناخت اهمیت و میزان ریسک در حدود رسیدگیها، آزمون تجربه و تحلیل محتوا و ارزیابی کنترلهای داخلی یا استفاده از تکنیکهای آماری.

علوی:

باید علل و عوامل ناکامی کانون و همچنین انجمن محاسبین قسم خورده و یا حتی عواملی که راه موفقیتهای پیشبینی شده انجمن حسابداران خبره ایران را سد کرده است بررسی شود.

پیشرفته فرم گزارش حسابرسی را تغییر داده اند؛ در بند مقدمه فرمهای جدید، مسئولیت مدیران و حسابرسان توضیح داده می شود. در بند حدود رسیدگی یادآوری می شود که حسابرسی به معنای حصول اطمینان معقول از عدم ارائه صورتهای مالی غیرواقعی در موارد با اهمیت است؛ یعنی به این ترتیب اعلام می شود که حسابرسی کشف سوء استفاده نیست، کشف تخلفات مدیران نیست. در نتیجه جامعه حسابداران رسمی باید بگوید که حسابرسی چیست. در زمان حاضر، در جامعه ما حتی کسانی که کار حرفه ای می کنند دیدگاه مشترکی نسبت به تعریف و کارکردهای حسابرسی ندارند. در این باره می توان از نمونه های مستندی یاد کرد که حسابرس در گزارش خود به مسائلی اشاره کرده است که نه اهمیت دارد و نه به حسابرسی مربوط است. به بیان دیگر تا زمانی که ما دیدگاههای مشترکی در زمینه هدفهای حسابرسی نداشته باشیم، پیشرفت درخور توجهی در حرفه نخواهیم داشت. تنها در صورت توافق بر سر هدفهای حسابرسی می توانیم روشهای حسابرسی هماهنگ داشته باشیم. نبود روشهای حسابرسی هماهنگ سبب شده است که نحوه رسیدگیها بیشتر به سمت سلیقه شخصی حسابرسان سوق پیدا کند. باز می توان به نمونه هایی اشاره کرد که ارزیابی حسابرس از کفایت کنترلهای داخلی، نشان داده است که کنترلهای داخلی کافی و مؤثر در مؤسسه



حرفه حسابداری در ایران؛

علوی:

سازمان حسابرسی هم باز، بویژه تا نزدیک به دوسال پیش، بسیاری از مؤسسات و افراد حرفه‌ای را که سالها در این حرفه کار کرده بودند و از همه جنبه‌ها صلاحیت کافی داشتند نادیده گرفت.



آیا واقعاً افراد این حرفه توانایی تدوین استانداردهای ملی حسابداری را که با اوضاع و احوال اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور هماهنگ باشد از هماهنگی کافی با استانداردهای بین‌المللی نیز برخوردار باشد ندارند؟



اگر امروز می‌بینید که انجمن حسابداران خبره ایران لنگ‌لنگان قدمهایی برمی‌دارد و فعالیتهای آن به‌طور نسبی ادامه دارد، نتیجه تلاش اینارگرانه تعداد محدودی از اعضای آن است که تمام بار انجمن را به‌دوش می‌کشند.

حرفه‌ای در یک سازمان، در حالی که مؤسسه‌های بخش خصوصی هم منع قانونی برای فعالیت نداشتند، به تضعیف و زیان دیدن این مؤسسه‌ها انجامید. البته تعیین ضوابطی اصولی برای انتخاب و پذیرش اعضای انجمنهای حرفه‌ای، متناسب با هدفها و فعالیتهای آنها، اجتناب‌ناپذیر است. اما این ضوابط باید به‌گونه‌ای باشد که تمامی افراد متخصص، با تجربه و صلاحیتدار حرفه را دربرگیرد، نه اینکه تنها با شرایط افراد یا گروه خاصی مطابقت داشته باشد. عامل دیگری که آشکارا در شکست کانون حسابداران رسمی نقش داشت، رقابت توجیه‌ناپذیر اعضا با یکدیگر در گرفتن کار، با هدف کسب درآمد بیشتر بود؛ تا آنجا که این مسئله بر خط مشی پذیرش و انتخاب اعضا تأثیر گذاشت و سبب شد که در هر سال دست‌بالا سه یا چهار نفر بیشتر برای عضویت در کانون پذیرفته نشوند. و حتی کار به آنجا کشید که ۳-۴ سال اصلاً

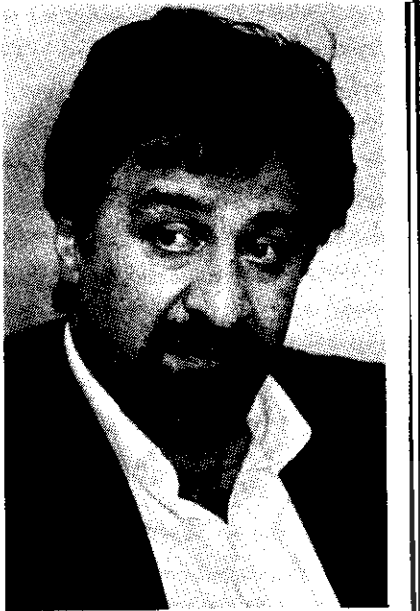
علوی:

ما در ایران به‌رغم ۴۰ سال پیشینه حرفه‌ای (حسابداری و حسابرسی) هنوز استانداردهای حسابداری و حسابرسی نداریم.

صلاحیت تشکیل می‌شد که در ۱۰-۱۲ مؤسسه فعالیت می‌کردند. خوب این وضع باعث شد که پس از انقلاب کسانی که در همین مؤسسه‌ها کار می‌کردند و دانش و تجربه کافی هم داشتند در برابر کانون ایستادند و به‌نظر من در این برخورد خود ذبح هم بودند. چرا که ورود به کانون کار بسیار مشکلی بود و در بیشتر موارد به برخی وابستگیها نیاز داشت. البته در برابر افراد یاد شده که صلاحیت کافی داشتند در سالهای ۵۶، ۵۷ و ۵۸ کسانی به عضویت کانون حسابداران رسمی پذیرفته شدند که به‌نظر من از حداقل صلاحیت علمی برخوردار بودند. به‌هر حال انحصارگرایی در کانون از مهمترین عوامل شکست آن بود. سازمان حسابرسی هم باز، بویژه تا نزدیک به دوسال پیش، بسیاری از مؤسسات و افراد حرفه‌ای را که سالها در این حرفه کار کرده بودند و از همه جنبه‌ها صلاحیت کافی داشتند نادیده گرفت. و ارائه خدمات حسابرسی و بازرسی قانونی بیشتر مؤسسات اقتصادی کشور در قلمرو فعالیتهای سازمان یاد شده قرار گرفت، در حالی که برای انجام دادن چنین حجمی از کار، از نظر امکانات و نیروی انسانی متخصص با محدودیت جدی روبرو بود. در نتیجه این شکل از تمرکز تمام فعالیتهای

صرف نظر از محدوده فعالیتش به‌هر حال انجمنی حرفه‌ای بود. و به‌موجب قانون و با پشتیبانی قانونی تشکیل شده بود. با این حال چرا کارش به انحلال کشد، چه کار باید کرد که چند سال بعد جامعه حسابداران رسمی که در زمان حاضر مراحل تشکیل خود را می‌گذراند به‌سرنوشت کانون سابق گرفتار نشود؟ باید علل و عوامل ناکامی کانون و همچنین انجمن محاسبین قسم خورده و یا حتی عواملی که راه موفقیت‌های پیشینی شده انجمن حسابداران خبره ایران را سد کرده است بررسی شود. و از تجربه‌های هر یک برای انسجام و استحکام جامعه در شرف تشکیل حسابداران استفاده شود از جمله دلایل مشخص انحلال کانون حسابداران رسمی، انحصارگرایی گردانندگان آن بود. نتیجه آنکه از زمان تشکیل تا زمان انحلال فقط نزدیک به صد نفر عضو پیدا کرد. آیا افراد واجد صلاحیت یا متخصصان حرفه در آن زمان تنها یکصد نفر بودند؟ یا فقط همان یکصد نفر صلاحیت انجام کار حرفه‌ای داشتند؟ در این مورد من فکرمی‌کنم نزدیک به ۳۰-۴۰ نفر از آنان صلاحیت کار حرفه‌ای نداشتند و یا شغلی داشتند که نمی‌توانستند به کار حرفه‌ای بپردازند. یعنی کانون تنها از حدود ۵۰ نفر عضو با

امتحان ورودی برگزار نشد تا سررشته از دست گروهی که بیشتر کارها را قبضه کرده بودند، خارج نشود. مسئله بعدی این است که ما در ایران به‌رغم ۴۰ سال پیشینه حرفه‌ای (حسابداری و حسابرسی) هنوز استانداردهای حسابداری و حسابرسی نداریم، چرا؟ آیا این خلأ عمدی است یا تصادفی، خودمان نخواستیم یا نخواستند. یا اصلاً آیا پذیرفته‌ایم که توان چنین کارهایی را نداریم؟ آیا واقعاً افراد این حرفه توانایی تدوین استانداردهای ملی حسابداری را که با اوضاع و احوال اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور هماهنگ باشد و از هماهنگی کافی با استانداردهای بین‌المللی نیز برخوردار باشد ندارند؟ به‌نظر من اعضای حرفه در ایران این توانایی را دارند. روشن است که مهمترین علت این



هشی

در حالی که ایالات متحد آمریکا از این نظر، به یکباره در وضعیت برتری از انگلستان قرار می‌گیرد؛ برجسته‌ترین دلیل این جهش این است که انجمنهای حرفه‌ای در آمریکا محدودیتهای موجود در انجمنهای حرفه‌ای انگلستان را نداشتند. برای تأیید این نظر کافی است که تعداد اعضای انجمن حسابداران خیره آمریکا در ایالتی مانند نیویورک یا کالیفرنیا را با تعداد اعضای انجمن حسابداران خیره تمامی انگلستان مقایسه کنیم. خواهیم دید که تعداد اعضای انجمنهای نیویورک یا کالیفرنیا از تعداد اعضای انگلستان بیشتر است. یکی از دلایل شکست کانون حسابداران رسمی ایران هم تعداد اندک اعضای آن بود که البته دلایلی داشت و از واقعیهایی سرچشمه می‌گرفت که حسابداران به نسبت جوان کشور از آن واقعیتها فاصله دارند. اما به هر حال اگر تمام اعضای صلاحیتدار حرفه می‌توانستند در کانون عضو باشند، به قاعده فعالیت‌های کانون با توقف روبرو نمی‌شد. چنانکه جامعه مهندسان ایران منحل نشد. یکی از دلایلی که همین انجمن حسابداران خیره ایران توانست به فعالیت‌های خود ادامه دهد، این بود

ورق بزیند

هشی:

اگر تمام اعضای صلاحیتدار حرفه می‌توانستند در کانون عضو باشند، به قاعده فعالیت‌های کانون با توقف روبرو نمی‌شد. چنانکه جامعه مهندسان ایران منحل نشد.



یکی از دلایلی که همین انجمن حسابداران خیره ایران توانست به فعالیت‌های خود ادامه دهد، این بود که با توجه به تغییرات مقررات و اساننامه آن در سال ۱۳۵۷ امکان عضویت گروه‌های به نسبت وسیعتری از حسابداران را در انجمن فراهم آورده است.



در همین سالهای نزدیک که مذاکراتی بین ایران و بانک جهانی در جریان بود، کارشناسان بانک جهانی می‌گفتند که موسسه‌های و امگیرنده یا مشارکتها باید به وسیله مؤسسات حسابرسی بین المللی حسابرسی بشود. که البته بعدها با آگاهی از وجود تعداد زیاد حسابداران ذیصلاح در ایران نظر خود را تعدیل کردند.

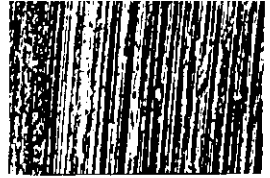
کارآمدی برخوردار نیستیم. اگر امروز می‌بینید که انجمن حسابداران خیره ایران لنگ لنگان قدمهایی برمی‌دارد و فعالیت‌های آن به‌طور نسبی ادامه دارد، نتیجه تلاش اینترگرانه تعداد محدودی از اعضای آن است که تمام بار انجمن را بدوش می‌کشند.

هشی:

با وجود نگرانیهایی که در مورد تکرار تجربه‌های ناموفق تشکلهای گذشته، در جامعه در شرف تشکیل حسابداران رسمی ایران وجود دارد، به هر حال تصویب لایحه تشکیل این جامعه را باید به فال نیک گرفت و چنانکه گفته شد با بررسی دلایل شکست تشکلهای پیشین، پیشنهادهایی برای آیین نامه اجرایی و مقررات مربوط به لایحه نامبرده ارائه داد و نه تنها از تجربه تشکلهای پیشین در ایران، بلکه از تجربه دیگر کشورها نیز کمک گرفت.

همگان می‌دانند که حرفه حسابداری در انگلستان نسبت به سایر کشورها پیشرفته‌تر بوده است.

نارسانی نبود یک انجمن حرفه‌ای منسجم بوده است. روزی کسی به من گفت که شما در بند مقدمه گزارشهای حسابرسی می‌نویسید: «... طبق استانداردهای...» به کدام استاندارد نظر دارید؟ گفتم ما هیچ استاندارد خاصی در ایران نداریم و خوشبختانه تاکنون نیز با موردی که به دلیل تخلف و عدول حسابرس از انجام وظایفش به دادگاه ارجاع شده باشد، روبرو نشده‌ایم که بخواهیم مسئله رعایت استانداردها به وسیله حسابرس را بررسی کنیم. هرکس با هر اندازه از دانش و تجربه، کار حرفه‌ای می‌کند و با هیچ مشکلی روبرو نمی‌شود. باید توجه داشت که اگر بخواهیم از این پس نظام حرفه‌ما اصولی باشد، باید ضوابط اصولی برای تشخیص صلاحیت اعضا داشته باشیم، باید نظارت کافی و درست بر انجام کار و خدمات حرفه‌ای اعمال کنیم وگرنه باز چند سال دیگر در همین مرحله قرار خواهیم داشت که هم اکنون هستیم. و باز هم خواهیم دید که از انجمن حرفه‌ای مؤثر و



حرفه حسابداری در ایران؛

که با توجه به تغییرات مقررات و اساسنامه آن در سال ۱۳۵۷ امکان عضویت گروههای به نسبت وسیعتری از حسابداران را در انجمن فراهم آورده است. همچنین ما برای معرفی خودمان به مؤسسات و کارشناسان اقتصادی یا معرفی به مجامع بین المللی تاکنون کوشش درخور توجهی نکرده ایم. فیلبین جامعه حسابداران دارد، اندونزی، گابن، شیلی، ونزوئلا و... که از نظریشرفتهای علمی و تعداد افراد متخصص از ما عقب افتاده ترند، دارای انجمنهای حرفه ای هستند و انجمنهای این کشورها به دنیا هم معرفی شده است. در حالی که ما هیچ کوششی در این زمینه نکرده ایم. در همین سالهای نزدیک که مذاکراتی بین ایران و بانک جهانی در جریان بود، کارشناسان بانک جهانی می گفتند که مؤسسه های وامگیرنده یا مشارکتها باید به وسیله مؤسسات حسابداری بین المللی حسابداری شود. که البته بعدها با آگاهی از وجود تعداد زیاد حسابداران ذصلاح در ایران نظر خود را تعدیل کردند. مسئله دیگری که باید در آیین نامه اجرایی لایحه تشکیل جامعه حسابداران در قسمت مربوط به ضوابط تشکیل مؤسسات حسابداری به آن توجه شود، این است که مؤسسات حسابداری در ایران به طور معمول با مشارکت دو، تا دست بالا چهار شریک تشکیل و اداره می شود که مشارکتهای دوفزری بیشتر معمول است. در نتیجه به محض اینکه یکی از آنها از حرفه کنار می رود یا به شغل یا مؤسسه دیگری منتقل می شود، مؤسسه قبلی تعطیل می شود. چنانکه پس از انقلاب هر مؤسسه ای که دوفزری از شرکای آن کنار رفتند برهم خورد. در حالی که در بسیاری از کشورها وضع چنین نیست. در فرانسه می توان از یک مؤسسه حسابداری نام برد که ۷۵ نفر شریک دارد. وقتی ده نفر از شرکای این مؤسسه از آن جدا شدند تا یک مؤسسه جدیدی تشکیل دهند، هنوز ۶۵ شریک در مؤسسه باقی مانده بود. لذا ضروری است که در آینده یکی از عوامل مؤثر در تعیین صلاحیت مؤسسات حسابداری داشتن تعداد کافی شریک باشد.

از این گذشته، این حرفه باید به کارکردهای اصولی خودش دست پیدا کند. در زمان حاضر در بیشتر کشورها هیچ مرجعی حاضر نیست صورتهای مالی حسابداری نشده را به عنوان مبنای بررسی

هشی:

در کشور ما، حتی کسانی که می خواهند در بازار بورس سهم بخرند، به چیزی که اصلاً توجه نمی کنند صورتهای مالی حسابداری شده است. اما به شایعاتی که می گویند سهم فلان شرکت خوب است به صورت جدی توجه نشان می دهند.

نقش دیگر انجمنهای حرفه ای در دنیا ارائه پیشنهاد یا نظر در زمینه های مختلف مربوط به حرفه و تنظیم قوانین و مقررات مالی و بازرگانی به دولتها و مجلسهای قانونگذاری است که چنین سنتی در ایران هنوز رایج نیست.

وضعیت مالی و نتایج عملکرد مؤسسات مورد توجه قرار دهد؛ نه سهامداران، نه وام دهندگان و نه وزارت دارایی و... البته مؤسساتهای حسابداری هم در چارچوب مقررات و ضوابط مشخص و از پیش تعیین شده فعالیت می کنند و مراجع صلاحیتدار هم بر نحوه کار آنها به نظارت می بردارند. در سال گذشته در امریکا و انگلستان سهامداران شرکتی که زیان چشمگیری به بار آورده بود، علیه مؤسسه ای که آن شرکت را حسابداری کرده بود شکایت کردند و خواستار جبران خسارت وارد شدند در حالی که در کشور ما، حتی کسانی که می خواهند در بازار بورس سهم بخرند، به چیزی که اصلاً توجه نمی کنند صورتهای مالی حسابداری شده است. آقا به شایعاتی که می گویند سهم فلان شرکت خوب است به صورت جدی توجه نشان می دهند. حال آن که در مواردی، اگر صورتهای مالی چنین شرکتهایی بررسی شود، آشکار می شود که شرکت وضعیت مالی بسیار نامطلوبی دارد. بعلاوه حیطه بررسیهای حسابداران در ایران باید بسیار وسیعتر از حدی باشد که در زمان حاضر مورد توجه قرار دارد، که از آن جمله باید از بررسیهای مربوط به اجرای درست قوانین بیمه یاد کرد. مسئله دیگر این که ما باید برای حرفه

حسابداری در ایران یا حرفه ملی خودمان شخصیت خاص قائل باشیم. در زمان حاضر به طور مثال در فرانسه سوتیس و... هیچ مؤسسه حسابداری خارجی مجاز به فعالیت نیست مگر آنکه به نام افراد حرفه ای فرانسوی فعالیت کند.

در حالی که هر موقع در ایران امکان فعالیت مؤسساتهای خارجی ایجاد شده، دهها مؤسسه حسابداری خارجی به ایران آمده و شعبه های خود را به ثبت رسانده اند و حسابداران صلاحیتدار بسیاری هم به خدمت خود گرفته اند. بعلاوه در کشورهایی هم که فعالیت مؤسساتهای حسابداری خارجی مجاز است، این مؤسساتها موظفند در چارچوب ضوابط انجمنهای حرفه ای کشور میزبان فعالیت کنند. نقش دیگر انجمنهای حرفه ای در دنیا ارائه پیشنهاد یا نظر در زمینه های مختلف مربوط به حرفه و تنظیم قوانین و مقررات مالی و بازرگانی به دولتها و مجلسهای قانونگذاری است. که چنین سنتی در ایران هنوز رایج نیست. به عنوان مثال در بهمن ۶۹ مسئله ارزشناور به وسیله بانک مرکزی مطرح شد، در نتیجه در زمان حاضر، حسابدارها، ممیزهای دارایی، حسابداران همه و همه درگیر این مسئله هستند که در زمینه داراییها و بدهیها، هزینه و درآمد در حسابها چکار کنند. مسئله آموزش، ضرورت تقویت نظام آموزش حسابداری، بررسی زمان کار عملی دانشجویان یا فارغ التحصیلان حسابداری و اینکه آیا دانشجویان در دوران تحصیل می توانند کار عملی بکنند یا تنها پس از فراغت از تحصیل مجاز به کار خواهند بود، از دیگر مسائلی است که باید باز هم انجمنهای حرفه ای در مورد آن اقداماتی انجام دهند به هر حال تمام مسائلی که به آنها اشاره شد، به نظر من باید در تنظیم آیین نامه و ضوابط اجرایی لایحه یاد شده به صورت جدی مورد توجه قرار گیرد.

پورمعماز:

بیگمان دیدگاههایی که در این جلسه ارائه می شود، در برگیرنده برداشتهای، قضاوتها و پیشنهادها، شرکت کنندگان در جلسه است و به هر حال تنظیم و تدوین پیشنهادها، فراگیری که شامل دیدگاههای گروههای وسیعتر افراد حرفه باشد، مستلزم نظرخواهی از تعداد بیشتری از افراد حرفه است و این مهم از عهده انجمن حسابداران یا

پورمعمار:

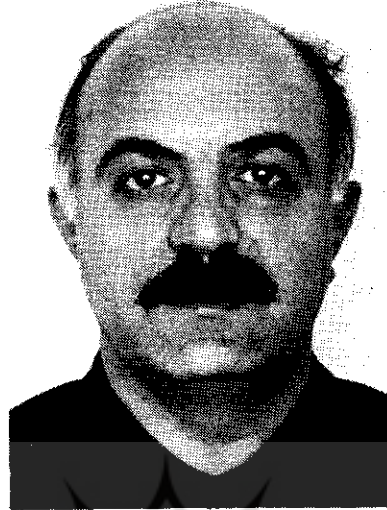
داشتن استانداردهای مناسب و کارآیا قوانین و مقررات کافی مستلزم ثابت بودن شرایط اقتصادی است که در سالهای نزدیک از چنین شرایطی نیز برخوردار نبوده ایم.

قوانین مختلف موجود هم با یکدیگر هماهنگی ندارند یا در برخی زمینه ها یکدیگر را نقض می کنند.

همبستگی و ارتباط حسابداران با یکدیگر بسیار ضعیف است. به ندرت گردهمایی یا سمیناری در زمینه حرفه برگزار می شود و هیچ امکانی برای تبادل نظر حسابداران با یکدیگر وجود ندارد.

نشریه حسابدار تنها وسیله ای است که ارتباط حسابداران را با یکدیگر برقرار می کند.

فرض کنیم دانشجو در دانشگاه آموزش خیلی خوبی گرفت. کارآموزی هم کرد و به طور نسبی تجربه هم به دست آورد، آیا بعدها با وضع کنونی حق الزحمه ها ممکن است که انگیزه کافی برای ادامه کار در حرفه داشته باشد؟



پورمعمار

فعالیتهاست. به عنوان مشکلی دیگر همه می دانیم، بیشتر مؤسسه های اقتصادی ما، در انتخاب بازرس اصلاً توجهی به اینکه وظایف بازرس چیست و باید دارای چه صلاحیتهایی باشد، نمی کنند. چه بسیارند سهامداران شرکتها که به دلیل این بی توجهی خسارت های چشمگیری متحمل شده اند؛ اما به صورت کلی هنوز بیشتر سرمایه گذاران، بویژه در بخش خصوصی که مشمول بعضی از مقررات نیستند کمترین توجهی به نقش بازرس قانونی و صلاحیتهایی که باید برای انجام این کار دارا باشد نشان نمی دهند. در چنین شرایطی چگونه می توان از استقلال حسابرس حفاظت کرد. مگر اینکه چنان مقررات و ضوابطی در زمینه فعالیت های حسابرس پیشینی شود که نادیده گرفتن آنها پیامدهای قانونی با اهمیتی داشته باشد. و از طرف دیگر مؤسسات اقتصادی هم ناگزیر باشند که صورتهای مالی حسابرسی شده به سهامداران و دیگر استفاده کنندگان ارائه کنند. وگرنه این امکان بالقوه وجود دارد که اگر صاحبکاری با مفاد گزارش حسابرسی موافق نبود، دیگر کار حسابرسی موسسه را به همان حسابرس ندهد و به این دلیل خدای ناکرده حسابرس ناگزیر شود که تن به قبول نظر صاحبکار بدهد و از اصول و ضوابط حرفه عدول کند. مسئله بعدی اینکه به رغم کوششهای چندسال گذشته سازمان حسابرسی در زمینه تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی به مراحل چنین استانداردهایی نداریم، قوانین حقوقی و تجاری مناسبی نداریم. ضمن اینکه داشتن استانداردهای مناسب و کارآیا قوانین و مقررات کافی مستلزم ثابت بودن شرایط اقتصادی است که در سالهای نزدیک از چنین شرایطی نیز برخوردار نبوده ایم. چنانکه در این یکی-دوساله شاهد بودیم که استراتژیهای اقتصادی کشور، نسبت به سالهای نخستین انقلاب و سالهای پس از آن که البته درگیر جنگ تحمیلی بودیم، دستخوش تغییرات اساسی شد. خوب، طبیعی است که در چنین شرایطی دستیابی به قوانین به نسبت منسجم ممکن نیست. حال بگذریم از اینکه قوانین مختلف موجود هم با یکدیگر هماهنگی ندارند یا در برخی زمینه ها یکدیگر را نقض می کنند. بعلاوه همبستگی و ارتباط

نشریه حسابدار ساخته است. اما من سعی می کنم که نظر خود را در چارچوب طبقه بندی شده ای ارائه کنم و چون شرح و بسط هر یک زمان زیادی می خواهد، به ارائه فهرستی از عوامل مؤثر در فعالیت های حرفه و پیشرفت آنها و دست بالا توضیحی بسیار کوتاه درباره هر یک اکتفا می کنم. به نظر من نخستین چیزی که در این باره توجه بررسی کننده را به خود جلب می کند مسائل فرهنگی یا مسائل روانشناسی اجتماعی است. ما همه در مشاغل حسابداری یا حسابرس یا مانند آن کار می کنیم، اما آیا بدرستی می دانیم که نظر مردم در این باره چیست؟ آیا خود ما تمایلی به اینکه کسی در زندگیمان یا در جنبه هایی از آن بررسی و کنکاش کند داریم، و در صورت ضروری بودن انجام چنین بررسی، آیا اصولاً احساس خوبی نسبت به شخص بررسی کننده خواهیم داشت یا نه، بگذریم از اینکه در جاهایی از قانون، از حسابرس به عنوان مفتش نام برده شده و کار را مشکلتر کرده است.

مسئله فرهنگی دیگری که در حوزه کار حسابرسی وجود دارد، توجه به نسبت اندکی است که ما، برخلاف مردمان کشورهای پیشرفته، به نظم و انضباط نشان می دهیم. نبود این ویژگی در حرفه ما، موجب بی توجهی به روشهای دقیق انجام کار و

ورق بزیند



حرفه حسابداری در ایران؛

پورمعماز:

بیشتر سرمایه گذاران، بویژه در بخش خصوصی که مشمول بعضی از مقررات نیستند کمترین توجهی به نقش بازرسی قانونی و صلاحیتهایی که باید برای انجام این کار دارا باشد نشان نمی دهند.



اگر نظام حق الزحمه به همین گونه باشد، نمی توان امیدوار بود که ما بتوانیم در آینده به اندازه کافی حسابرس متخصص داشته باشیم؛ و به این ترتیب به آسانی تمام سرمایه گذارهایی که در راه آموزش و کسب تجربه دانشجویان و کارآموزان می شود از بین می رود.

خوشبینانه ترین برآورد، نزدیک به ۶/۰۰۰ هزار حسابرس داریم. در صورتی که می دانیم بیشتر تاجرها و مغازه دارها دفتر قانونی نگهداری نمی کنند. پس در صورت وضع مقررات الزام حسابرسی صورتهای مالی، با کمیود چشمگیر افراد حرفه ای متخصص روبرو خواهیم بود و البته پیشبینی کافی هم برای رفع این کمیود نداریم. توجه داشته باشیم که برآوردهای یاد شده تنها در مورد حسابرس متخصص برای حسابرسیهای عملیاتی بود و نه در زمینه حسابرسی مدیریت که امروز به توسعه این رشته حسابرسی نیاز بیشتری احساس می شود و در همه جای دنیا هم به آن بیشتر اهمیت می دهند. بعلاوه اطلاعاتی که مبنای برآوردهای بالا هستند مربوط به زمان حاضر است در حالی که تغییر و تحول ساختار سنی جمعیت حکم می کند که در چند سال آینده یک میلیون شغل برای یک میلیون نفر که به طور طبیعی در اثر تحولات ساختار سنی جمعیت آماده کار می شوند، ایجاد شود که معنی آن این است که در این مدت باید دست کم هزار کارخانه با استعداد هزار نفر شاغل تأسیس شود. خوب، این تعداد کارخانه هم به حسابرس نیاز دارد و...، متأسفانه با توجه به مشکلات پیشگفته، نظام تعیین حق الزحمه خدمات حسابرسی هم با توجه به دشواریهای کار، سطح تخصصی مورد نیاز و مانند اینها، آقدر نارساست که انگیزه ورود به این حرفه را نزد فارغ التحصیلان آن کاهش داده است و همین

حسابداران با یکدیگر بسیار ضعیف است. به ندرت گردهمایی یا سمیناری در زمینه حرفه برگزار می شود و هیچ امکانی برای تبادل نظر حسابداران با یکدیگر وجود ندارد. و شاید نشریه حسابدار تنها وسیله ای است که ارتباط حسابداران را با یکدیگر برقرار می کند. فعالیتهای پژوهشی و تحقیقی درخور توجهی در حرفه انجام نمی شود. اما آقایان و همچنین خود من مطرح کردیم که باید مقرراتی وضع شود که به موجب آن تنها صورتهای مالی حسابرسی شده مبنای تصمیمگیری و قضاوت استفاده کنندگان خارج از سازمان و سهامداران باشد. که البته مسئله درستی هم هست و همگی هم اعتقاد داریم صورتهای مالی یاد شده باید به وسیله حسابرسان ذیصلاح رسیدگی شود. اما فرض کنیم که چنین مقرراتی هم وضع شد. آیا ما به تعداد کافی حسابرس با صلاحیت داریم که همه مؤسسات مشمول مقررات پیشنهاد شده در بالا را حسابرسی کنند؟ توجه داشته باشیم که براساس برآوردهای انجام شده کشور ما تنها برای حسابرسی شرکتهای وابسته و زیر پوشش دولت، به حدود ۱۵/۰۰۰ نفر حسابرس نیاز دارد. در حالی که چند روز پیش اداره ثبت شرکتهای اعلام کرد تا آنجا که به یاد می آورم برای سال ۱۳۷۱ نزدیک به یکصد و چهل و سه هزار فقره دفتر کل و روزنامه پلمب کرده است که اگر این تعداد را بر ۲ تقسیم کنیم، نزدیک به هفتاد و یک هزار و پانصد شرکت خواهد بود. در حالی که ما دست بالا در

مسئله سبب شده است که بسیاری از اعضای حرفه به مشاغل اجرایی یا کارهای تجاری روی آورند. از سمتهای دیگر هم مشکلات زیادی داریم. در زمان حاضر بسیاری از شرکتهای خصوصی، بویژه آن تعداد که سهامشان در بورس معامله نمی شود، بنابر نارساییهای قوانین مالی و مالیاتی، و نرخهای بالای مالیات بر درآمد، نارساییهای سیستمهای تشخیص و وصول مالیات و ضعف دستگاههای اجرایی به سمت کتمان درآمد سوق داده می شوند و طبیعی است که این گونه شرکتهای تمایلی به داشتن حسابرس نداشته باشند. حالا در چنین وضعی اگر حسابرس هم بازار مناسب نداشته باشد، خواه ناخواه به رغم موازین و ضوابط حرفه ای، به طرف کمک به صاحبکار برای کتمان درآمد کشیده می شود و در نتیجه درآمد دولت کاهش می یابد و جامعه متضرر می شود. اما حسابرسی شرکتهای دولتی هم مسائل و مشکلات بسیار زیاد و مربوط به خود را دارد. در مورد شرکتهای دولتی که به موجب قانون تشکیل شده اند، می توان گفت که بسیاری از آنها سالهاست حسابرسی نشده اند؛ در این زمینه حتی می توان به مورد شرکتهایی اشاره کرد که عملکرد سالهای قبل از انقلابشان نیز هنوز حسابرسی نشده است. مجامع این گونه شرکتهای بیشتر تشریفاتی است و برای رفع تکلیف برگزار می شود و در واقع در این شرکتهای شکل بر محتوا رجحان دارد. بیشتر این شرکتهای سیستم حسابداری مناسبی ندارند و به عمد یا به سهو تمایلی به داشتن سیستمهای حسابداری مناسب نشان نمی دهند. در چنین مواردی اگر حسابرس هم رسیدگی را انجام بدهد و برصدها مورد مهم هم در گزارشش تأکید کند، به طور معمول نتیجه ای نخواهد داشت و سرانجام بدون توجه به نکات مطرح شده به وسیله حسابرس، حسابها تصویب خواهد شد و تنها آثار روانی بی نتیجه بودن حسابرسیهاست که در این گونه موارد سبب می شود که حسابرسان نسبت به کار خود و نتایج آن بی تفاوت شوند. البته جامعه حسابرسان تنها منحصر به اعضای بخش خصوصی یا سازمان حسابرسی نیست، حسابرسان و کارشناسان دیوان محاسبات، ممیزان وزارت دارایی یا حسابرسان داخلی و حسابرسان تأمین اجتماعی نیز در همین زمره محسوب می شوند، صرف نظر از اینکه



آخرین مسئله ای که ما بلام بر آن تاکید کنیم این است که کارکرد لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی بنا بر قاعده باید تعیین چارچوبی کلی برای تنظیم رابطه حرفه و دولت، استفاده کنندگان، مدیران مؤسسات و جامعه باشد، از این نظر وظیفه یا نقش آن رسیدگی به تمام جزئیات حرفه نیست؛ در نتیجه اگر قرار است پیشنهادی در مورد تنظیم آیین نامه اجرایی مربوط به لایحه یاد شده ارائه شود، بیشترین تاکید باید بر صلاحیت اعضای هیئت مؤسس باشد به گونه ای که اعضای آن کسانی باشند با پیشینه تحصیلی و تجربی برجسته، آشنایی عمیق بر مسائل حرفه و پایبند به رعایت ضوابط و اخلاق حرفه ای. بیگمان حرفه حسابرسی برای پیشرفت و تکامل خود راه دشوار و پیچیده ای را پیش رو دارد، اما به نظر می رسد قرار نیست که همه این دشواریها و ناهمواریها را لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی از میان بردارد.

اسلامی:

مایه خوشوقتی است که همکاران به بیشتر مسائل و مشکلات آگاهی دارند و به نظر می رسد، پیشنهادهایی هم که برای حل مشکلات دارند بسیار به هم نزدیک است. به نظر من شاید بتوان گفت که در واقع بیشتر راه حل های عملی برای حل مشکلات،

بقیه در صفحه ۹۰

مانند حسابداری و حسابرسی، با توجه به تأثیر چشمگیری که بر تصمیم گیری های اقتصادی و با مال اجتماعی دارد، بدون در نظر گرفتن کارکردهای چند جنبه ای آن، بررسی کاملی نخواهد بود. اما در مورد کارکرد یا عملکرد سازمان حسابرسی باید در نظر داشت که سازمان نامبرده به طور طبیعی و بنا بر ضرورت های زمان تشکیل به وجود آمده و عملکردهای بسیار گسترده، چشمگیر و توجیه پذیری هم داشته و به نظر من، بی شائبه کمترین تردید، نقطه عطفی در تاریخ رشد و توسعه حرفه حسابرسی در ایران بوده است. و البته در همین حال نزدیکی نیست که مؤسسات حسابرسی مستقل که در واقع بنیانگذاران حرفه حسابرسی در ایران بوده اند نیز نقش تعیین کننده ای در تکوین حرفه حسابرسی داشته اند، چنانکه تا کنون نیز فعالیت آنها تداوم داشته و به عنوان نهادهایی مؤثر در اقتصاد کشور نقش ایفا کرده اند و تمامی بحرانهای چند سال گذشته را نیز پشت سر گذاشته اند و جامعه اقتصادی ما پس از سالهایی که فعالیت این مؤسسات با کاهش روبرو بود، اکنون به دیده قبول و ضرورت به آنها نگاه می کند. باز در مورد سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی مستقل، باید به خاطر داشت که یکی از جدیترین تنظیم کنندگان و پشتیبانان و پیشنهاد دهندگان لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی کشور، خود سازمان حسابرسی است. اما

دانش یا تخصصهای آنها در چه سطح باشد. باز هم در پایان این بخش از صحبتیم بر مسائل مالی و درآمد حساببران تاکید می کنم. یک حسابرس باید کسی باشد که تحصیلات کافی در رشته تخصصی خود داشته باشد، در قلمرو قوانین مالیاتی، مالی، تجاری، پولی و بانکی، قانون محاسبات، تأمین اجتماعی و... آشنایی کافی داشته باشد. با کامپیوتر آشنا باشد، بر یک زبان خارجی مسلط باشد، از نظر ظاهری فرد آراسته ای باشد، ویژگیهای اخلاقی کاملاً پذیرفتنی داشته باشد، بردبار باشد، سرعت انتقال کافی داشته باشد، سختکوش باشد، در هر سال مدتهایی به نسبت طولانی دوری از خانواده به دلیل مأموریت های شغلی را بپذیرد، ساعات زیاد کار در روز را تحمل کند و از نظر درآمد هم قانع باشد و طبیعی است که مجموعه این شرایط شغلی سبب می شود که بسیاری از حساببران با خستگیها و افسردگیهای روانی و بیماریهای جسمی مانند بیماریهای قلبی و گوارشی و مانند آن روبرو شوند.

شلیله:

با تشکر از حوصله و حساسیتی که آقایان در بررسی مسئله به خرج می دهند، به نظر می رسد که تا اینجای جلسه، به کارکردهای اقتصادی و اجتماعی حرفه نپرداختیم و بررسی شالوده ای علمی- کاربردی



حسابرسی سیستمهای کامپیوتری



در شرایطی که کامپیوتر برای کودکان امروز جانشین عروسکها و بازیچه های دیروز شده است جای شگفتی نیست که می بینیم این ابزار هر روز بیش از پیش به صورت جزء جدایی ناپذیر سیستمهای عملیاتی درمی آید. بتدریج که کامپیوتر ابزار رایج در مؤسسات تجاری می شود، حسابرسان نیز باید استفاده از آن را در سیستمهای حسابداری بهتر درک کنند.

در این مقاله نحوه حسابرسی سیستمهای کامپیوتری بررسی می شود. همچنین توضیح داده می شود که در این گونه حسابرسیها حسابدار باید به چه نوع اطلاعاتی دسترس یابد، چگونه می تواند آنها را به دست آورد و این یافته ها را چگونه به شکلی مؤثر ارزیابی کند.

ترجمه: همایون مشیرزاده

نقل از:

Journal of Accountancy,
January 1983, pp 68-78.

تفاوتهای پردازش اطلاعات با کامپیوتر و روشهای دستی

دارد. اولین تفاوت در امکان مشاهده مستندات و نحوه عمل حسابداری رویدادهاست. به عنوان مثال: ممکن است حسابرس قادر به مشاهده آنچه آغازگر

حسابرسانی که با نحوه عملکرد کامپیوتر آشنایی کافی ندارند باید بدانند سیستمهای کامپیوتری تفاوتهای بسیاری با سیستمهای دستی حسابداری



زمانی که برنامه پردازش اطلاعات تغییر می کند، اطلاعات قبلی به همان صورت تکراری پردازش می شود. و اگر اطلاعات قبلی به صورت صحیحی پردازش شده باشد، پردازش اطلاعات بعدی نیز به نحو درست انجام خواهد شد. در صورتی که اگر اطلاعات قبلی به علت نادرست بودن برنامه، به شکل نادرست پردازش شده باشد اطلاعات جدید نیز به همان صورت نادرست پردازش خواهد شد.

پیچیدگی مبادلات مالی



در کاربردهای ساده کامپیوتری، حسابرس می تواند به سبب مبادلات را در فرایند پردازش اطلاعات توسط کامپیوتر ردیابی کند. در این گونه موارد کاربرد پردازش داده ها توسط یک یا چند برنامه ساده انجام می شود. لیکن کاربردهای خیلی پیچیده ممکن است استفاده از تعداد بیشماری عملیات با مراحل پردازش دشوار و پیچیده را ایجاد کند، نظیر بروز کردن چند فقره سوابق اطلاعاتی و یا حسابهای مختلف. در بسیاری موارد ردیابی عینی مبادلات مالی مشکل و گاه غیرممکن می شود. در این گونه موارد کنترل های مبادلات مالی قبل و بعد از پردازش اطلاعات توسط کامپیوتر (کنترل های استفاده کننده) غالباً مشکل یا مستلزم هزینه های سنگین است. غالباً حسابرسی که صورتهای مالی تهیه شده توسط کامپیوترهای ساده را رسیدگی می کرده اند، در انجام «حسابرسی در کنار کامپیوتر» با اتکای کامل بر کنترل های استفاده کننده موفق بوده اند ولیکن با پیچیده تر شدن پردازش داده ها توسط کامپیوتر امر «حسابرسی در کنار کامپیوتر» برای حسابرسان دشوارتر شده و باید بیشتر به «کنترل های داخل کامپیوتر» اتکاء کند.

برای بسیاری از حسابرسان بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی در سیستم کامپیوتری امری دشوار به نظر می رسد. شاید بیش از هر چیز دیگر، علت این امر تفاوت هایی باشد که در روشهای

ورق بزنید

تفاوت دیگر سیستم های کامپیوتری با سیستم های دستی مربوط به تجهیزات سیستم های کامپیوتری است. هر چند بسیاری از تجهیزات پردازش اطلاعات ۱۰ می توان در یک اتاق معمولی مستقر ساخت اما کامپیوترهای بزرگ نیاز به تجهیزات ویژه ای دارند و باید آنها را در اتاقهای در بسته و حفاظت شده قرار داد و از دستیابی افراد غیرمجاز به اطلاعات جلوگیری کرد.

سومین تفاوت با اهمیت سیستم های کامپیوتری با سیستم های دستی حسابداری در نیروی انسانی مورد نیاز آنهاست. در یک سیستم کوچک پردازش اطلاعات الکترونیکی نرم افزار و سخت افزار مورد نیاز به صورت یک مجموعه آماده تهیه می شود و حتی کارمندان عادی نیز می توانند از برنامه ها و دستگاهها استفاده کنند. اینگونه سیستم های جامع، اگر چه آموزش پرسنل را ایجاب می نماید لیکن دانش و مهارت های خاص برای کار با آنها مورد نیاز نیست. در نتیجه برای استفاده از این سیستمها ضرورتی به کادرفنی ماهر و مجرب وجود ندارد. حال آنکه در سیستم های به نسبت بزرگتر باید واحد سازمانی خاصی به منظور به کارگیری و استفاده از کامپیوتر ایجاد شود که این واحدها برنامه نویسان، اوبراتورها، پانچیسیت ها، بایگان، کارمندان کنترل داده ها و مدیران را در برمی گیرد.

تفاوت چهارم بین دو سیستم یاد شده تأثیر استفاده از کامپیوتر در تقسیم کار و وظایف کارکنان سازمانهاست. جمع آوری و ذخیره کردن داده ها در یک سیستم پردازش اطلاعات کامپیوتری به طور معمول به صورت متمرکز انجام می گیرد. امتیاز این روش ایجاد امکان کنترل های متمرکز است ولیکن از طرف دیگر ممکن است بر نحوه تقسیم کار و وظایف تأثیر بگذارد چرا که بسیاری از وظایفی که در گذشته به صورت جداگانه توسط افراد معینی انجام می شد حال باید توسط سیستم کامپیوتری مؤسسه انجام شود که احتمال دارد افراد بیشتری در سازمان خدمات کامپیوتری به اطلاعات و سوابق مربوط دسترس خواهند داشت.

آخرین تفاوتی که کار با کامپیوتر نسبت به سیستم های دستی دارد احتمال تکرار روش پردازش اطلاعات است. به این صورت که از زمانی که اطلاعات وارد سیستم کامپیوتری می شود تا

یک مبادله مالی که توسط کامپیوتر پردازش شده است نباشد. یک رویداد مالی ممکن است با وارد کردن مستقیم یک ثبت حسابداری به پایانه کامپیوتر شروع شده باشد. همچنین حتی اگر یک مبادله مالی از طریق یک فرم دستنویس شروع شده باشد، مدیریت ممکن است تصمیم بگیرد که سابقه کامپیوتری مبادله مالی نیاز به نگهداری استاد مثنی ندارد و در نتیجه دستنویس اولیه را از بین ببرد و بنابراین ممکن است اطلاعات نوشته شده فقط برای مدتی محدود نگهداری شود یا به صورتی بایگانی گردد که سهولت قابل مشاهده نباشد.

همچنین ممکن است برای حسابرس دیدن اینکه کامپیوتر به هنگام پردازش اطلاعات چه کارهایی کرده دشوار باشد. بعضی از عملیات حسابداری نظیر محاسبات بهره و کارمزد بانکی ممکن است از ابتدا توسط کامپیوتر آغاز شده و بدون هیچگونه مدرک محاسباتی قابل رویت در کامپیوتر ثبت شده باشد. بسیاری از کنترل های داخلی حسابداری نظیر کنترل های ویرایش^۱ ممکن است در داخل برنامه کامپیوتر تعبیه شده باشد و در نتیجه هیچگونه مدرک یا اثر عینی از اینکه واقعاً چنین کنترل هایی اعمال می شود وجود نداشته باشد.

کامپیوتر قادر است مبادلات مالی را چنان پردازش کند که عملیات حسابداری گوناگونی به طور همزمان انجام شود. به عنوان مثال، تولید یک واحد کالای ساخته شده ممکن است به گونه ای در کامپیوتر پردازش شود که همزمان موجودی انبار را که به طور دائمی نگهداری می شود بروز کرده، انحرافات هزینه های استاندارد را محاسبه کند و در مورد تجدید سفارش مواد اولیه و تهیه گزارشهای تولید هر مرحله اقدام نماید. چنین گزارشهایی ممکن است بدون گذاشتن هیچگونه ردی که بتواند در رسیدگیهای حسابرسی به مبادلات مالی خاصی مرتبط شود، تهیه گردد. این مشکل ممکن است در نتیجه تلخیص جزئیات مربوط بفرنج ترم بشود.

طبیعت و حدود پردازش اطلاعات در سیستم حسابداری کامپیوتری صاحبکار بر نحوه رسیدگی حسابرس نسبت به صورتهای مالی مربوط اثر می گذارد. مشخصترین نمونه این واقعیت چگونگی اجرای کنترل های داخلی با کامپیوتر و بررسی و ارزیابی توسط حسابرس است.



کامپیوتری پردازش اطلاعات نسبت به روشهای دستی وجود دارد. هرچند این تفاوتها را نمی توان کلاً فراموش کرد، تمرکز توجه حسابرس بر شباهتهایی که بین حسابرسی محیطهای کامپیوتری و سیستمهای سنتی وجود دارد می تواند به درک بهتر پردازش کامپیوتری اطلاعات کمک کند.

تأکید اولیه حسابرسان بیشتر متوجه ارزیابی امکان و احتمال وقوع اشتباهات با اهمیت یا سوء جریانهای مالی است. جریان پردازش اطلاعات توسط کامپیوتر را همانند پردازش اطلاعات به صورت سنتی دستی، می توان از مرحله شناسایی رویداد مربوط تا انعکاس نهایی آنها در صورتهای مالی تعقیب و مجسم کرد. این جریان شامل مراحل مختلفی است که در آنها اشتباهات عمدی یا غیرعمدی ممکن است به وجود آید و باید در رسیدگیهای حسابرس، بدون توجه به نحوه پردازش اطلاعات، مورد توجه واقع گردند. در سیستمهای کامپیوتری احتمال وقوع اشتباه یا سوء جریان در کلیه مراحل پردازش اطلاعات وجود دارد. کلید استفاده از این منطق اساسی وقتی که در یک سیستم کامپیوتری حسابرسی می کنیم، ارزیابی کنترلهای داخلی حسابداری و دانستن این نکته است که این مراحل و نقاط بخصوص چیستند و در کجاها ممکن است وجود داشته باشند. روش زیر به حسابرس کمک می کند که اطلاعات اساسی را که برای انجام بررسیها و ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی حسابداری به آنها نیاز دارد، از روشهای دستی ساده تا سیستمهای بسیار پیچیده تر کامپیوتری، شناسایی و ارزیابی کند.

پیگیری جریان حرکت اطلاعات



در نخستین وهله حسابرس بایستی ارقام و اعداد صورتهای مالی را شناسایی کند.

مبالغ با اهمیت صورتهای مالی، مبالغی هستند که ممکن است به شکلی با اهمیت صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهند. به عنوان مثال، حسابهای





روشهای کنترلی خاصی همان گونه که مورد نظر بوده به کار گرفته شده است. این «کنترلهای عمومی» به عنوان مثال شامل مواردی نظیر استخدام افراد شایسته و صدیق، تفکیک مناسب وظایف و مسئولیتها و نظارت کلی بر چگونگی پردازش مبادلات مالی است. هرچند کنترلهای عمومی در صورت عدم اجرای روشهای خاص کنترل، الزاماً موجب جلوگیری یا کشف اشتباهات یا سوء جریانات نمی شود، اما این امکان را فراهم می کند که از اجرای روشهای کنترلی به همان صورت که طراحی شده اند، اطمینان حاصل شود. در پردازش کامپیوتری، کنترلهای عمومی که در روشهای پردازش دستی اعمال می شود یا مورد پیدا نمی کند یا کلاً از آنها استفاده نمی شود. به عنوان مثال انجام وظایفی که به صورت سنتی ناسازگار به نظر می آیند و معمولاً نمی توان اجرای آنها را برعهده یک نفر گذاشت، ممکن است در قسمت پردازش کامپیوتری به گونه ای متمرکز درآمده و امکان نظارت کارکنان بر پردازش صحیح مبادلات را کاهش دهد.

ولیکن سیستمهای پردازش داده ها با کامپیوتر مبانی مختلفی از کنترلهای عمومی را به کار می گیرند که امکان کسب اطمینان را از اینکه روشهای طراحی شده برای کنترل پردازش مبادلات مالی به خوبی عمل می کنند فراهم می آورد. کنترلهای عمومی در سیستمهای پردازش کامپیوتری به عنوان مثال شامل روشهای طراحی شده برای جلوگیری یا کشف تغییرات غیرمجاز در برنامه های کامپیوتری و روشهای طراحی شده برای جلوگیری یا کشف دسترسی غیرمجاز به داده های نگهداری شده، یا پردازش شده توسط سیستم یا دسترسی غیرمجاز به خود دستگاه کامپیوتر می باشند.

ارزیابی کنترلهای



ارزیابی مؤثر بودن کنترلهای عمومی و روشهای خاص کنترلی که به منظور کمینه کردن ریسک، ورق بزند

است حسابرس امکانات بالقوه ای را که در هر مرحله برای وقوع سوء جریانات یا اشتباهات ممکن است وجود داشته باشد شناسایی کرده و تأثیرات احتمالی آنها بر صورتهای مالی را ارزیابی کند. به عنوان مثال: یک مشتری ممکن است اقدام به دادن سفارشی کند و ممکن است این سفارش اشتباهاً ثبت شود. این امر ممکن است منجر به بروز اشتباهی در درآمد فروش، قیمت تمام شده کالای فروخته شده، حسابهای دریافتی و موجودیها بشود.

جدول شماره ۱ خلاصه ای از رایجترین اشتباهات و سوء جریانات را که ممکن است در مرحله پردازش در یک سیستم پردازش الکترونیکی اطلاعات به وجود آید نشان می دهد. تأثیرات احتمالی هر یک از موارد سوء جریان یا اشتباه بر جریان پردازش در جدول یاد شده نشان داده شده است. این تأثیر به همراه ماهیت آن رویداد خاص، تعیین کننده میزان تأثیرات روی مبالغ صورتهای مالی خواهد بود.

حسابرسان باید به خاطر داشته باشند که تأثیرات مختلف که بر روی نقل و انتقالات پردازش شده در جدول ۱ نشان داده شده اند، مستقیماً با اهداف عمومی و کلی کنترلهای داخلی که در بند ۳۲۰ از بیانیه شماره ۱ استانداردهای حسابرسی تحت عنوان «طبقه بندی روشها و استانداردهای حسابرسی» ذکر شده مرتبط است.^۲

پس از آنکه حسابرس احتمالات موجود در هر مرحله از پردازش را شناسایی و مشخص کرد باید روشهای خاص کنترلی را که برای هر مرحله یا هر نقطه تجویز شده است تعیین کند. سیستم کنترل باید تمامی کنترلهای لازم را در مرحله ای که طی آنها جریان مبادلات مالی به سیستم کامپیوتری وارد و از آن خارج می شود شامل گردد. همچنین برنامه های کامپیوتری باید شامل مواردی از کنترل در خصوص پردازش مبادلات مختلف مالی توسط کامپیوتر باشد. جدول شماره ۲ بعضی از روشهای کنترلی را که ممکن است حسابرس برای هر یک از اشتباهات و سوء جریانات سیستم داده پرداز الکترونیک با آنها برخورد نماید و در جدول شماره ۱ ذکر شده مشخص می کند.

سیستمهای مناسب کنترلهای داخلی حسابداری و بزرگیهای دارد که به حسابرس اطمینان می دهد که

دریافتنی از مشتریان غالباً رقمی چشمگیر در صورتهای مالی یک مؤسسه تولیدی است درحالی که حسابهای دریافتنی از کارکنان، به آن درجه حائز اهمیت نیستند. نحوه های عمل با این دو گروه حساب دریافتنی با هم تفاوت دارند.

حسابرس باید جریان مبادلات مالی را از صورتهای مالی آنها بدون توجه به نقطه حرکت آنها که سیستم دستی یا کامپیوتری بوده روبه عقب ردیابی کند. کارایی این روش که در آن رقمی از صورتهای مالی را تا واقعیت اولیه پیگیری کند بیشتر است چرا که موجب کاهش این امکان می گردد که حسابرس جریان اطلاعات مالی را به نقطه ای که هیچ ارتباطی با صورتهای مالی ندارند ردیابی کند. به عنوان مثال: چنانچه حسابرس مایل باشد که جریان رویداد فروش را از مبداء تا صورتهای مالی پیگیری نماید، قاعدتاً باید نسخ چند گانه اسناد و مدارک فروش را ردیابی کند حال آنکه بعضی از آنها نظیر گزارشهای فروش هر منطقه فقط برای مقاصد داخلی تهیه می شود.

نظر به توانایی کامپیوتر برای پردازش همزمان داده ها و تهیه گزارشهای متنوع و خلاصه شده، ردگیری جریان انتقال اطلاعات تمامی نسخ چند گانه به سیستم کامپیوتری ممکن است منجر به یک سری اقدامات بی نتیجه گردد. حال آنکه شروع از صورتهای مالی این اطمینان را ایجاد می کند که حسابرس فقط جریان پردازش اطلاعاتی را تعقیب کند که نهایتاً به صورت مستقیم روی مبالغ منعکس در صورتهای مالی تأثیر عمده می گذارد.

پس از تعیین و شناسایی جریان مبادلات از صورتهای مالی به عقب و به منابع ایجاد آنها، لازم است مراحل پردازش در این حرکت مورد شناسایی قرار گیرند.

نقاط یا مراحل پردازش، نقاطی هستند که از وقوع رویداد به صورت مستند اطلاع یافته و اثر آن را، ثبت، تعدیل، تلخیص و تجزیه و تحلیل یا گزارش می کنند. در این نقاط است که اشتباهات یا سوء جریانات ممکن است به وجود بیایند. پردازش اطلاعات با کامپیوتر ممکن است نقاط قابل تشخیص زیادی از این قبیل را شامل شود. نظر باینکه اشتباهات و سوء جریانات مختلفی ممکن است در هر مرحله یا نقطه پردازش بوجود آید، لازم



حسابرسی سیستمهای کامپیوتری

مؤسسات خدمات کامپیوتری استفاده کرد. روشهای پیشنهادی که در این مقاله از آنها سخن رفت برای حسابرسی که از کمک یک نفر متخصص کامپیوتر استفاده می کنند می تواند مفید واقع گردد، چرا که به حسابرس امکان می دهد تا:

- اولاً موارد اطلاعاتی خاصی را که باید از طریق متخصص کامپیوتر به دست آورد مشخص و مطرح کند.
- ثانیاً کفایت کار متخصص کامپیوتر را مورد ارزیابی و بررسی قرار دهد.
- ثالثاً اطلاعات به دست آمده از متخصص کامپیوتر را با درک کلی خود و ارزیابی عمومی سیستمهای کنترلی و حسابداری به هم آمیخته و از آن نتیجه گیری کند.

شد. پس از ملاحظه کلیه موارد کنترل، حسابرس کلیه اقلام ستونهای مربوط را بررسی کرده و درخصوص اینکه کنترلهای تجویز شده برای کاهش ریسک کافی هستند ارزیابی لازم را به عمل خواهد آورد. حسابرس همچنین می تواند ستون دیگری در انتهای جدول اضافه کند و در آن ستون نتیجه ارزیابیهای خود را از میزان کاهش ریسک منعکس کند. این موارد، به نوبه خود در قالب مبادلات مالی مربوط تعبیر و تفسیر شده و همان گونه که در جدول ۱ منعکس گردیده، حسابها را تحت تاثیر قرار خواهد داد.

مهارتها و تخصصان



طراحی آزمونهای حسابرسی



بسیاری از حسابرسان که از این روش استفاده می کنند ممکن است در عمل به این موضوع پی ببرند که اعمال این رسیدگیها حتی بدون وجود یک نفر متخصص کامپیوتر نیز امکانپذیر است. جریان مبادلات مالی و کنترلهای مربوط را برای اکثر سیستمهای کامپیوتری ساده می توان از دستورالعملهای کامپیوتری خود صاحبکار یا از طریق مذاکره و بحث با پرسنل صاحبکار به دست آورد. این موارد برای یک حسابرس با دانش نسبی از کامپیوتر قاعدتاً قابل درک خواهد بود. این دانش یا مهارت نسبی درخصوص کامپیوترها شامل درک کلی از کنترلهای اساسی کامپیوتری و توانایی های نرم افزارهاست.

چنانچه برای انجام رسیدگیها انکاء بر کنترلهای سیستمها، به صورتی که روشهای خیلی پیچیده و تکنولوژی خاص پردازش با کامپیوتر ایجاب کند، لازم باشد، حسابرس ممکن است به کمک یک نفر متخصص کامپیوتر، بعضاً برای مشخص کردن اطلاعات اساسی که در این مقاله از آنها سخن رفت نیاز داشته باشد. چنانچه جزو کارمندان حسابرس چنین تخصصی نباشد، می توان از طریق مؤسسات حسابرسی مستقل دیگر که چنین تخصصهایی را در بین کارکنان خود دارند و یا استادان دانشگاهها یا

در هر مرحله از پردازش به کار گرفته می شوند ممکن است پیچیده به نظر برسند. یکی از دلایل این امر این است که برخی از روشهای خاص کنترلی و برخی از کنترلهای عمومی ممکن است برای بعضی یا برای کلیه مراحل پردازش طراحی شده باشند، همچنین، یک روش کنترلی خاص به تنهایی ممکن است به صورتی ناقص یا محدود مبانی کنترل و کاهش یک ریسک خاص را فراهم کند. در مقابل ممکن است کنترلهایی بیش از یک ریسک را کاهش دهد.

به منظور ارزیابی مناسب بودن طراحی کنترلهای مورد نظر، حسابرس باید این نکته را در نظر بگیرد که آیا از وقوع اشتباهات و سوء جریانها احتمالی در هر یک از مراحل یا نقاط پردازش بدرستی جلوگیری می گردد و یا این گونه موارد از طریق روشهای کنترلی خاصی قابل کشف هستند یا خیر. روشی عملی برای انجام این مهم طراحی جدولی به منظور ایجاد ارتباط بین موارد ریسک و کنترلهای مربوط است. جدول شماره ۲، در عمل، این گونه مبانی را به صورتی کلی نشان می دهد. در ستونهای عمودی عوامل بالقوه ریسک که حسابرس برای هر یک از مراحل، شناسایی می کند فهرست وار ذکر شده و در ردیفهای افقی، کنترلهای مربوط به هر مورد مشتمل بر روشهای کنترلی خاص و همچنین روشهای کنترلی عمومی مشخص گردیده اند.

به منظور به کارگیری چنین جدولی در شرایط واقعی کار، حسابرس باید فهرستی از کلیه موارد ریسک را که در هر مرحله از پردازش، در جریان مبادلات مختلف مالی شناسایی و مشخص کرده برای هر یک از مبالغ صورتهای مالی تهیه نماید. سپس باید کنترلهای داخلی حسابداری را که برای آن جریان مبادله مالی خاص تجویز شده بیان نماید. حسابرس سپس موارد کنترلی مربوط را در نظر گرفته و درخصوص اینکه کدامیک از عوامل ریسک، کامل یا به صورتی محدود از طریق اجرای چنین روشی کنترل می شوند، تصمیم می گیرد. چنانچه کنترل مورد نظر برای کاهش ریسک، کافی به نظر برسد، در جدول مربوط مقابل روش خاص کنترلی و ریسک مربوط علامتی قرار خواهد داد. چنانچه روش مورد نظر اساساً تکراری به نظر برسد، علامت متفاوتی در محل مربوط در جدول گذاشته خواهد



خود در زمینه هر مورد اعلام شده تعیین نموده و اطلاعات لازم برای نیل به این هدف را مشخص کند. مثلاً هدف ممکن است تعیین و برآورد میزان وقوع اشتباه در رقم فروش یا در رقم بخش خاصی از فروش در صورت‌های مالی باشد. زمانی که حسابرس اطلاعات اصلی را مشخص کرد، باید روشهای مناسبی برای جمع‌آوری اطلاعات طراحی کند. در مواردی حتی یک حسابرس که خود از دانش و مهارت عمومی در زمینه کامپیوتر برخوردار است ممکن است احتیاج داشته باشد که از خدمات و کمک و همکاری یک نفر متخصص کامپیوتر برای طراحی روشهای پیچیده فنی استفاده کند و لیکن حسابرسی که مبتدیان اطلاعات اساسی مورد نیاز برای هدف مربوط حسابرسی را مشخص و تعیین می‌کند، قادر خواهد بود که نقش کارشناس یا متخصص کامپیوتر را به‌طور مشخصی تعیین کرده، کفایت کار را بررسی و نتایج بدست آمده را ارزیابی نماید.

نتیجه



روشهای مطرح شده در این مقاله، در خصوص درک پردازش مبادلات مالی و کنترل‌های مربوط را می‌توان هم به سیستم‌های پردازش دستی و هم به سیستم‌های کامپیوتری تعمیم داد. مخصوصاً در ارزیابی کنترل‌های سیستم‌های پردازش کامپیوتری استفاده از این روشها بسیار مفید است، چرا که به حسابرس امکان می‌دهد که به‌هنگام ارزیابی احتمال وقوع اشتباهات یا سوء جریانات با جزئیاتی کاملتر و پیچیده‌تر در سطحی وسیعتر برخورد کند.

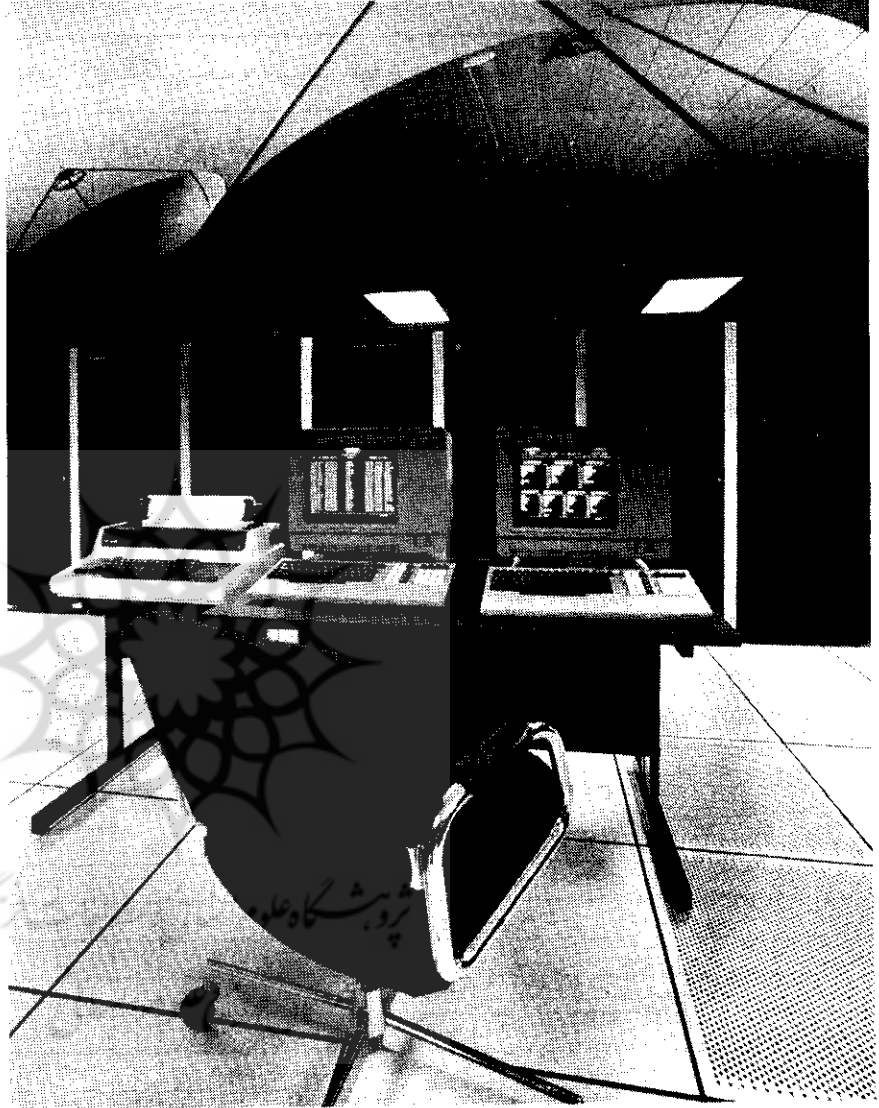
زیرنویسها:

۱- کنترل‌های ویرایش، کنترل‌هایی است که از طریق برنامه‌های کامپیوتری به منظور کمینه کردن اشتباهات و حصول اطمینان نسبی از معقول بودن اطلاعات ورودی به کامپیوتر مورد استفاده قرار می‌گیرد. م.

۲- منظور

“Codification of Auditing Standards and Procedures”

است که در سال ۱۹۷۳ توسط انجمن حسابداران خبره آمریکا بیان شده است.



محتوی با استفاده از کمک کامپیوتر داشته باشد. هرچند بحث در مورد طراحی روشهای خاصی برای شرایط مشروح فوق، خارج از محدوده این مقاله است، روش شرح داده شده در این مقاله ممکن است بویژه برای حسابرسان در رسیدن به نتیجه مورد نظر مفید واقع گردد. حسابرس باید بدو موارد خاص ابراز شده توسط صاحبکار در صورت‌های مالی را مشخص کند. به‌عنوان مثال یکی از موارد اعلام شده توسط صاحبکار ممکن است رقم ارزیابی فروش باشد. سپس حسابرس باید هدفی برای حسابرسی

ارزانتر از محاسبه مجدد استهلاک برای پاره‌ای از اقلام دارایی ثابت به صورت دستی باشد.

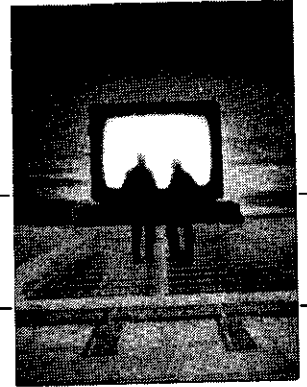
سیستم حسابداری ممکن است مبادلات مالی خاصی را ثبت کرده باشد که کنترل و آزمون آنها بدون استفاده از کامپیوتر امکانپذیر نباشد. به‌عنوان مثال، اگر پردازش مبادلات مالی مستندات کافی قابل رؤیتی از آنچه انجام شده تهیه نکرده و یا چنانچه سوابق حسابداری فقط به صورت «قابل خواندن» برای کامپیوتر نگهداری شده باشند، حسابرس ممکن است نیاز به طراحی آزمونهای



جدول شماره ۱

اشتباهات و سوء جریانات در داده پردازی الکترونیک و تأثیرات آنها بر روی مبادلات پردازش شده

تأثیر بر مبادلات مورد پردازش									اشتباهات و سوء جریانات در پردازش داده ها
قابل تطبیق نبودن ثبتها با دارائیه ها	دسترسی نامناسب به دارائیهها	نامناسب بودن انتقال و صورتحالیه ها	نامناسب بودن مبانی ثبت	طبقه بندی اشتباه مبادلات	ناصحیح بودن مبالغ	عدم ثبت تمامی مبادلات	فائده اعتبار نبودن مبادله ثبت شده	نامناسب بودن مجوز انجام مبادله	
									اشتباهات در اقلام ورودی (نهادها)
						x			— گم شدن داده ها
	x						x		— تکرار داده ها
			x	x	x				— فقدان دقت داده ها
			x	x	x	x		x	— فقدان داده های ورودی
	x						x	x	— مجوز کلی و عمومی برای مبادلات
						x	x	x	— مبدأ مبادلات
									اشتباهات در پردازش
			x			x		x	— فایله اشتباه
			x			x		x	— ثبت اشتباه
		x				x			— ناتمام بودن پردازش
		x	x	x	x				— نامصحیح بودن پردازش
			x						— ناهنگام بودن پردازش
	x							x	— بیمورد بودن پردازش
						x			— فایله یا برنامه گم شده
									اشتباه در اقلام خروجی (ستاده ها)
	x		x					x	— توزیع نامناسب
			x			x			— تأخیر یا مفقود شدن ستانده ها
x		x		x	x		x	x	— امکان اشتباه در خروجیها
x		x		x	x	x		x	— اصلاح مکرر اشتباهات
									سایر اشتباهات
x	x				x		x	x	— دسترسی نامحدود
x	x	x	x	x		x		x	— ابطال تصمیمات مدیریت



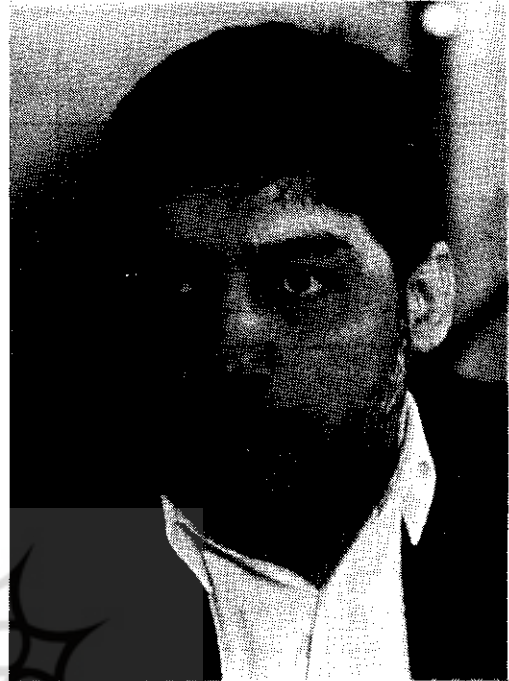
جدول شماره ۲

روشهای کنترلی داده‌پردازی الکترونیک

اطفال تصمیمات مدیریت	دسترس نامحدود	اصلاح مکرر اشتباهات	امکان اشتباه در خروجی ها	تاخیر یا مفقود شدن سناده ها	توزیع نامناسب	مفقود شدن فایل یا برنامه ها	پردازش بی‌مورد	پردازش نابهنگام	پردازش ناصحیح	پردازش ناتمام	اشتباه پردازش نیست	اشتباه پردازش قابل	مبدأ مدارات	مجوز کلی و عمومی برای مدارات	فقدان داده‌های ورودی	فقدان وقت داده‌ها	تکرار داده‌ها	کم شدن داده‌ها	اشتباهات و سوء جریانات پردازش
روشهای کنترل																			
x	x						x							x					اخذ مجوز قبل از آغاز پردازش
								x							x	x		x	بررسی قبیل از پردازش
	x						x	x		x				x			x	x	دسته بندی و مرتب کردن
															x	x			تأمین و تصویب تغییرات
								x											دستورالعملهای میان‌بر و قطع پردازش
	x					x						x							کنترل فایل اصلی (مادر)
	x	x	x						x	x			x		x	x	x		موازنه و مانده گیری
x		x	x	x	x		x		x	x	x	x	x	x	x	x	x		بررسی بعد از پردازش
x	x	x	x				x		x	x			x	x	x	x			حسابرسی داخلی در مقاطع مختلف
x	x						x						x						کنترل‌های تأمین اقلام ورودی
											x	x		x	x				ویرایش
		x	x						x	x						x	x	x	روشهای اصلاح اشتباهات
	x											x							کنترل صحیح فایلها
			x											x	x	x	x		آزمایشهای از پیش برنامه ریزی شده
											x						x	x	تطابق سیستمها
x	x			x	x	x	x						x						کنترل تأمین پردازش
x	x			x	x	x	x	x		x		x							برنامه ریزی و زمان بندی کارها
		x				x						x							روشهای نگاهداری و ضبط و پشتیبانی اطلاعات

در سال ۱۳۴۹ در رشته حسابداری دانشکده حسابداری و علوم مالی شرکت نفت پذیرفته شدم و در سال ۱۳۵۳ دوره لیسانس و در سال ۱۳۵۵ دوره فوق لیسانس را به پایان رساندم. و از همان آغاز ورود به دانشگاه بنابر مقررات دانشکده حسابداری و علوم مالی نفت به کار پرداختم و در تمام دوران تحصیلم در یکی از مؤسسات حسابرسی کار می‌کردم. در سال ۱۳۵۷ به عنوان حسابدار رسمی عضو کانون حسابداران رسمی ایران شدم و پس از پیروزی انقلاب در اوایل سال ۱۳۵۸ همکاری خود را با سازمانهای دولتی آغاز کردم و به سمت عضو هیئت مدیره و قائم مقام مدیرعامل شرکت بازرگانی دولتی ایران منصوب شدم. شرکتی که موضوع اصلی فعالیت آن تأمین ارزاق عمومی مانند گندم، برنج، گوشت، جای، روغن و مانند اینها بود و گردش مالی چشمگیری داشت. نزدیک به هفت سال عضو هیئت مدیره و قائم مقام مدیرعامل این سازمان بودم و همزمان در دانشگاهها نیز درس می‌دادم. از بنیاد تأسیس مؤسسه حسابرسی شاهد، وابسته به بنیاد شهید به عنوان عضو شورای عالی با این مؤسسه همکاری داشتم. همیشه کوشیده‌ام که اشتغال من به کارهای اجرایی مانع از بناطلم با حرفه نشود. در هر شغلی که خدمت کرده‌ام، اگر به طور نسبی موفقیتی داشته‌ام، بیگمان سهم درخور توجهی از آن مدیون تجربه کار حرفه‌ای من بوده است. در سال ۱۳۶۴ به شرکت نفت رفتم. و در شرکت نفت به عنوان عضو هیئت مدیره و مدیر بازرگانی فعالیت کردم. در ابتدای ورودم سعی کردم که توجه مسئولان ذیربط را به احیای مجدد دانشکده حسابداری و علوم مالی شرکت نفت که در جریان انقلاب فرهنگی در دانشگاه علامه طباطبائی ادغام شده بود، جلب کنم. با توجه به نیاز صنعت نفت، گاز و پتروشیمی به متخصصان رشته حسابداری، وزارت نفت با پیشنهاد من موافقت و از هرگونه اقدام در این باره حمایت کردند؛ سرانجام این دانشکده مجدداً احیا شد و در زمان حاضر علاوه بر رشته حسابداری، رشته‌های مدیریت صنعتی و بازرگانی را هم برپا کرده‌ام و دانشجویان در هر سه رشته مشغول تحصیل هستند.

از بنیاد تأسیس دانشکده، یعنی از سال ۱۳۶۷ مسئولیت اداره آن به من واگذار شد. البته همزمان، همکاری خود را به عنوان مشاور وزیر نفت با وزارت نفت ادامه داده‌ام. خرسندم که بگویم تعدادی از دانشجویان اولین گروه این دانشکده امسال فارغ التحصیل خواهند شد. در همین زمان بنا به دعوت وزارت امور اقتصادی و دارایی همکاری خود را به عنوان عضو هیئت عامل و مدیرعامل با سازمان حسابرسی آغاز کردم. و از سال ۶۸ در این سمت نیز فعالیت می‌کنم.



مصاحبه با آقای رضا مستاجران*:
مدیر عامل سازمان حسابرسی

حرفه حسابرسی

تهیه و تنظیم: محمد شلیله

مستاجران:

به نظر من حرفه حسابرسی در ایران، حتی نزد کسانی که شغل آنها نیز ارتباط نزدیکی با این حرفه دارد، بدرستی شناخته نشده است.

* این مصاحبه در تاریخ ۱۳۷۱/۱/۳۱ انجام شده است.

مستأجران:

من عقیده دارم که در جامعه ما برای اینکه یک شکل حرفه‌ای شکل بگیرد، به حمایت قانونی نیازمند است.

مستأجران:

یکی از موانع جدی در راه پیشرفت حرفه حسابرسی در ایران، نبود سیستم نظارت بر کار حسابرسان است.

شلیله: ابتدا از موافقتان با انجام این مصاحبه و کوششی که به رغم گرفتاریهای شغلی، برای تأمین زمان کافی جهت انجام آن به کار بردید سپاسگزارم. به طور معمول دستیابی به دیدگاههای مدیران سازمانها از طریق ارتباطات شغلی و در چارچوبهای رسمی و اداری، آسان نیست و اگر چه گروه وسیعی از حسابداران شما را به عنوان یکی از کارگزاران دولتی می‌شناسند که به حرفه حسابداری علاقه مندند و در زمینه پیشرفت و تکامل آن در ایران می‌کوشید، اما شاید با تمامی هدفها و نظرگاههای شما به عنوان مدیر بزرگترین سازمان حرفه‌ای ایران آشنایی نداشته باشند. بنابراین، فرصت را غنیمت می‌شمردم تا به تفصیل با دیدگاههای شما بیشتر آشنا شوم.

مستأجران: به نظر من حرفه حسابرسی در ایران، حتی نزد کسانی که شغل آنها نیز ارتباط نزدیکی با این حرفه دارد، بدرستی شناخته نشده

تنها تعداد ۱۱۰ تا ۱۱۵ نفر به عنوان حسابدار رسمی به عضویت آن پذیرفته شدند، در حالی که به طور حتم تعداد بیشتری صلاحیت عضویت در آن را داشتند؛ این نارسایی از اشکالات موجود در نحوه پذیرش اعضای کانون و برخی تنگ نظریها در کانون سرچشمه می‌گرفت. دوم اینکه، حسابرسان در آن زمان همبستگی و اتفاق نظر لازم در زمینه مسائل حرفه را که می‌توانست موجب پیشرفت حرفه و شکل در میان ایشان بشود، نداشتند و در نتیجه نتوانستند حرفه حسابرسی را به جامعه و حتی به کسانی که استفاده کنندگان بالقوه از خدمات حسابرسی بودند، بشناسانند. از دیگر ویژگیهای کانون حسابداران رسمی که توسعه فعالیتهای کانون

را دشوار می‌کرد این بود که شناسایی قانونی آن تنها به حسابرسی مالیاتی (تعیین درآمد مشمول مالیات) محدود بود. اگر چه به هر حال حسابداران رسمی در مواردی خدمات حرفه‌ای حسابرسی نیز به متقاضیان، که بیشتر صاحبان سرمایه مؤسسه‌های اقتصادی بودند، ارائه می‌کردند. به بیان دیگر کانون حسابداران رسمی که به موجب قانون مالیاتهای مستقیم تشکیل شده بود، از میان کارکردهای مختلف حرفه در جامعه، تنها در زمینه حسابرسی مالیاتی از پستوانه قانون برخوردار بود. و زمانی که ضرورت استفاده از خدمات حسابداران رسمی در تعیین سود مشمول مالیات منتفی شد و موادی از قانون مالیاتهای ورق بزیند

رأستانه تشکلی جدی و امید بخش



است. اگر چه بزرگان این حرفه و پایه گذاران آن کوششهای بسیاری در این زمینه کرده اند، اما شاید نخستین کوشش مؤثر در راه معرفی و تثبیت حرفه را بتوان شناسایی حسابداران قسم خورده و استفاده از خدمات حرفه‌ای آنان دانست و پس از آن از شناسایی حسابداران رسمی و پیشینی تأسیس کانون حسابداران رسمی در قانون مالیاتهای مستقیم در سال ۱۳۴۵ به عنوان تحولی در پذیرش قانونی و رسمی حرفه در ایران یاد کرد. البته ارزیابی عملکرد کانون حسابداران رسمی، بویژه در زمان حاضر می‌تواند مفید و راهگشا باشد که من در حد فرصت به برجسته‌ترین مسائل آن اشاره می‌کنم. نخست اینکه در مدت بیش از ۱۲ سال که کانون دایر بود،

مستقیم که حاکی از این ضرورت بود تغییر کرد، به طور طبیعی کانون هم منحل شد. و آخرین نکته نیز این بود که سیستم مناسبی برای نظارت بر کار حسابداران رسمی وجود نداشت؛ سیستمی که قادر باشد بر کیفیت خدمات حسابداران رسمی و اخلاق و رفتار حرفه‌ای آنان نظارت داشته باشد و با متخلفان برخورد مناسب کند. به هر حال منظور من از یادآوری نقش و فعالیتهای کانون تحلیل کامل عملکرد آن نیست، بلکه می‌خواهم با اشاره به بارزترین ویژگیهای آن نتیجه بگیرم که در کنار ویژگیهای مثبت تأسیس کانون، کانون ضعفهایی داشت که در صورت رفع آنها می‌توانست پایگاه محکمی برای حسابرسان باشد و به هر حال تجربه گذشته می‌تواند راهنمای صادقی برای آینده حرفه به شمار رود. حرفه حسابرسی حرفه‌ای است که از شأن و تقدس برخوردار است و حسابرسان می‌توانند و باید در زمینه مسائل حرفه با یکدیگر همبستگی داشته باشند و از برخی تشتهای دوری کنند و با ارائه خدمات مؤثر به جامعه به جایگاه و اعتبار واقعی خود دست یابند. رسیدن به این هدفها نیازمند تشکل افراد ذیصلاح حرفه‌ای است. در صورتی که چنین تشکلی پشتوانه قانونی داشته باشد از اعتبار بیشتری برخوردار خواهد بود. ضمن آنکه گذشته از بود یا نبود شناسایی قانونی برای تشکل حسابرسان، اعتبار این تشکل بیشتر به صحت عمل و همبستگی اعضا و توافق بر سر داشتن یک حرفه سالم بستگی دارد. البته باید به خاطر داشت کشورهایی که فعالیتهای آنها در چارچوب اقتصاد آزاد به مفهوم غربی آن نیست، مانند کشورهای جهان سوم توسعه‌یافته‌ها، اگر تشکلهای حرفه‌ای آنها از حمایت و پشتیبانی قانونی برخوردار نباشد، پیشرفت چشمگیری در زمینه تشکلهای حرفه نخواهند کرد. دلیل بروز این مشکل هم این است که در چنین جامعه‌هایی حرفه‌هایی مانند حسابرسی از شناسایی اجتماعی برخوردار نیست؛ حتی کسانی که منافعیان اقتضا می‌کند از خدمات حسابرسان استفاده کنند نیز بدرستی نمی‌دانند چگونه می‌توان از خدمات حسابرسی سود جست، استفاده از خدمات حسابرسان چه دستاوردهایی برای آنها دارد و چه تسهیلاتی برایشان فراهم می‌کند. از این نظر، من عقیده دارم که در جامعه ما برای اینکه یک تشکل حرفه‌ای شکل بگیرد، به حمایت قانونی نیازمند است. به عنوان

مستأجران:

باید مقرراتی وضع کرد که به موجب آن صورتهای مالی شرکتهایی که تقاضای پذیرش به بورس می‌دهند یا در بورس پذیرفته شده‌اند، به وسیله حسابرسان مستقل عضو جامعه حرفه‌ای قانونی رسیدگی شود.

از کارهای دیگری که می‌توان در راستای منافع عموم انجام داد، و در عین حال به توسعه و تکامل حرفه حسابرسی هم کمک می‌کند، الزامی کردن حسابرسی شرکتهای سهامی عام و آن تعداد از شرکتهای سهامی خاص است که فعالیت چشمگیر و درخور توجهی دارند. همچنین الزام به انتخاب بازرسان قانونی شرکتهای یاد شده از میان اعضای جامعه حرفه‌ای مورد بحث است.

به نظر من وجود انجمنهای حرفه‌ای متعدد نه تنها مشکل آفرین نیست بلکه می‌تواند تأثیر مثبت درخور توجهی نیز بر رشد و توسعه حرفه داشته باشد.

شناسایی قانونی یک تشکل حرفه‌ای به مفهوم نفی یا ضرورت انحلال تشکلهای دیگر نیست.

در زمان حاضر، سازمان حسابرسی با همکاری نزدیک به هزار و پانصد فرد حرفه‌ای در داخل این سازمان و تعدادی که در بیرون سازمان با ما همکاری می‌کنند در نقش سخنگوی حرفه تلاش وسیعی را در جهت شناساندن حرفه به جامعه و به دولت‌مردان می‌کند.



به موقعیت تثبیت شده تری دست خواهد یافت. البته تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران هیچ منافاتی با وجود و تداوم فعالیتهای انجمنهای حرفه‌ای دیگر و از جمله انجمن حسابداران خبره ایران نخواهد داشت. به نظر من وجود انجمنهای حرفه‌ای متعدد نه تنها مشکل آفرین نیست بلکه می‌تواند تأثیر مثبت درخور توجهی نیز بر رشد و توسعه حرفه داشته باشد. انجمنهای حرفه‌ای متعدد می‌توانند در کنار یکدیگر و در رقابتی معقول و منطقی فعالیت کنند. شناسایی قانونی یک شکل حرفه‌ای به مفهوم فنی یا ضرورت انحلال تشکلهای دیگر نیست. چنانکه همین انجمن حسابداران خبره ایران در زمان فعالیت کانون حسابداران رسمی و همزمان با آن نیز فعالیت داشت و اتفاقاً یکی از دلایل تداوم و استمرار فعالیت این انجمن تأسیس آن به شکل یک مؤسسه حرفه‌ای خصوصی و وابسته نبودن آن به دولت بود. به هر حال با توجه به تجربه‌های گذشته و مسائلی که گفته شد ما باید یک جامعه حرفه‌ای که بر پایه مقررات و شناسایی قانونی تشکیل شود داشته باشیم و در این زمینه از مدتها پیش با تهیه ماده واحده‌ای که یکی-دو سال است روی آن بررسی شده است، تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران و استفاده از خدمات حسابداران رسمی در زمینه‌های مختلف به دولت پیشنهاد شده و امیدواریم که در آینده نزدیک تشکیل این جامعه به تصویب برسد. علاقه مندم پیش از آنکه به بررسی مسائل دیگر حرفه پردازیم، به یک مشکل مهم در زمینه پیشرفت نکردن حرفه حسابرسی اشاره کنم و آن کم توجهی به مسئله آموزش حسابرسی در ایران است و این مسئله‌ای است که باید به صورت جدی در دستور کار دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و همچنین جوامع حرفه‌ای قرار بگیرد. اگر موافق باشید نگاهی هم به وضعیت حرفه پس از انقلاب اسلامی بیفکنیم. گفته شد که در این زمان کانون حسابداران رسمی منحل شد. پس از آن تعداد درخور توجهی از مؤسسات حسابرسی خصوصی تعطیل شدند و مدیران این مؤسسات که تعدادی از آنها عضو انجمنهای حرفه‌ای خارج از کشور بودند، برخی به کشورهای دیگر رفتند و به کار حرفه‌ای در آنجا پرداختند و بعضی هم که در ایران ماندند به دلیل اینکه زمینه استفاده از خدماتشان بسیار

ورق برزید

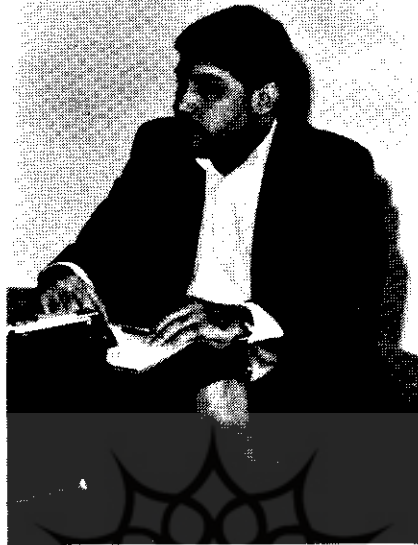
نمونه همین انجمن حسابداران خبره ایران را در نظر بگیرید، ساله‌است که از پیدایش آن می‌گذرد، اما به آن موقعیتی که درخور چنین پیشینه طولانی است دست پیدا نکرده است. من فکر می‌کنم حتی انجمنهای حرفه‌ای در کشورهای پیشرفته صنعتی هم سرانجام از حمایت قانونی بهره‌مند شده‌اند. منتها، آن انجمنها در آغاز به عملکرد و توانایی و تسجیه خودشان تکیه داشتند و سپس به شناسایی قانونی دست یافته‌اند. به بیان دیگر نخست از طرف جامعه اقتصادی، تجار و صنعتی خود پذیرفته شده‌اند و پس از آن به وسیله مجلس کشورهای متبوعشان نیز به صورت قانونی شناسایی شده‌اند. بسیاری از مؤسسه‌های اقتصادی در این کشورها به موجب قانون موظف به استفاده از خدمات حساببران مستقل و معتمد هستند. اما اگر ما هم بخواهیم در ایران از این راه به شناسایی قانونی دست پیدا کنیم، مسائلی زیادی طول خواهد کشید. درحالی که در صورت کسب مجوز و حمایت قانونی می‌توانیم این محدودیت را براحتی از میان برداریم تا شاید به این وسیله بتوانیم قدری از جنبه ماندگه‌های حرفه خود را جبران کنیم. یکی دیگر از موانع جدی در راه پیشرفت حرفه حسابرسی در ایران، نبود سیستم نظارت بر کار حساببران است. درحالی که وجود چنین سیستمی می‌تواند اعتماد و اطمینان بیشتری در افراد ذیحق و ذی‌علاقه و مؤسسات اقتصادی نسبت به استفاده از خدمات حساببران پدید آورد. به همین دلیل اگر چنین نظارتی بر کار حسابداران رسمی اعمال می‌شد و کانون با آن تعداد انگشت شمار حسابداران رسمی که با عدول از ضوابط حرفه‌ای حیثیت حرفه را خدشه دار می‌کردند، برخورد مناسب می‌کرد، آنها را کنار می‌گذاشت و عضویشان را لغو می‌کرد، شاید فرجام کانون جز آن بود که بر آن گذشت و به انحلال کانون انجامید. مسئله بعدی که باز در عقب ماندگی حرفه حسابرسی در ایران تأثیر داشته، محدود بودن حوزه فعالیت حسابرسی است. اگر این محدوده وسیعتر شود، در توسعه فعالیتهای حسابرسی تأثیر درخور توجهی خواهد داشت. به عنوان نمونه در زمان حاضر قرار است سهام تعداد زیادی از شرکتها از طریق بورس اوراق بهادار به بازار عرضه شود: در این صورت باید مقرراتی وضع کرد که به موجب آن صورتهای مالی شرکتهایی که تقاضای پذیرش به بورس می‌دهند یا در بورس پذیرفته شده‌اند،

مستأجران:

اگر از نزدیک به دوهزار شرکت تحت پوشش و وابسته به دولت برای مثال ۵۰ درصد آنها به بخش خصوصی منتقل شود و الزام قانونی نیز برای حسابرسی آنها وجود نداشته باشد، ممکن است تعداد زیادی از این شرکتها از خدمات حساببران استفاده نکنند.

به وسیله حساببران مستقل عضو جامعه حرفه‌ای قانونی رسیدگی شود. از کارهای دیگری که می‌توان در راستای منافع عموم انجام داد، و در عین حال به توسعه و تکامل حرفه حسابرسی هم کمک می‌کند، الزامی کردن حسابرسی شرکتها برای سهامی عام و آن تعداد از شرکتها که سهامی خاص است که فعالیت چشمگیر و درخور توجهی دارند. همچنین الزام به انتخاب بازرسان قانونی شرکتها یاد شده از میان اعضای جامعه حرفه‌ای مورد بحث است. به علاوه با استفاده از تجربه‌های گذشته می‌توان از خدمات اعضای جامعه یاد شده در تعیین سود مشمول مالیات واحدهای اقتصادی استفاده کرد و بدین وسیله به حل مشکل دیرین و مزمن شناسایی سود مشمول مالیات کمک کرد. روشن است که اگر زمینه ارائه خدمات حسابرسی گسترش پیدا کند، فعالیتهای حرفه حسابرسی نیز توسعه پیدا خواهد کرد و

محدود شده بود، در مشاغل دیگری بجز حسابرسی به کار پرداختند. و البته بعضی از مؤسسات یاد شده نیز همچنان به فعالیت خود ادامه دادند، درحالی که حجم فعالیت آنها بسیار کاهش یافته بود و تعداد چشمگیری هم که به حرفه علاقه مند بودند و ترجیح می دادند که با دولت کار کنند مؤسسات حسابرسی وابسته به دولت و نهادهای انقلاب اسلامی را ایجاد کردند و در این زمان بود که مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع منلی و سازمان برنامه به عنوان یکی از بزرگترین مؤسسات حسابرسی وابسته به دولت به وجود آمد. همکاران حرفه ای که این مؤسسه را تشکیل دادند کوششهای زیادی برای توسعه و پیشرفت حرفه کردند. به دلیل انبوهی حجم کارهای حسابرسی مؤسسات دولتی و وابسته به دولت، تجارب چشمگیری در زمینه مسائل حرفه ای به دست آمد. و در کنار فعالیتهای گسترده حرفه ای، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی ایجاد شد که فعالیتهای مؤثر و گسترده آن در زمینه تألیف و ترجمه کتابهای علمی حسابداری و حسابرسی و انتشار استانداردهای بین المللی برکسی پوشیده نیست. مؤسسه حسابرسی بنیاد جانبازان و مستضعفان و مؤسسه حسابرسی شاهد که به وسیله دیگر همکاران حرفه ای علاقه مند، به منظور ارائه خدمات حرفه ای به شرکتهای وابسته به بنیاد جانبازان و مستضعفان و بنیاد شهید تشکیل شد از دیگر اقدامات خودجوشی است که در این عرصه انجام شده است. اطلاع دارید که به موجب قانون تأسیس سازمان حسابرسی در سال ۶۲، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع و سازمان برنامه، شرکت سهامی حسابرسی که از قبل از انقلاب وظیفه حسابرسی شرکتهای دولتی را داشت و مؤسسات حسابرسی بنیادهای یاد شده در هم ادغام شدند و سازمان حسابرسی تأسیس شد. این سازمان پس از تصویب اساسنامه و پشت سر گذاشتن مراحل اجرایی ادغام، در عمل فعالیت خود را از اواخر سال ۱۳۶۶ آغاز کرد. با اطمینان می توانم بگویم که مؤسسه های حسابرسی نامبرده و به دنبال آن سازمان حسابرسی، در دوران پس از انقلاب اسلامی پایه گذار تحولات و ارائه دهنده خدمات چشمگیری به حرفه حسابرسی بوده است؛ برخلاف گذشته که آموزش حسابرسان به اندازه کافی مورد توجه نبود، این سازمان در طول فعالیت خود هزاران نفر را در زمینه دانش حسابداری



مستأجران:

تشجیت موقعیت حرفه حسابرسی
مستلزم وضع قانون و مقررات مربوط
به استفاده از خدمات حرفه
حسابرسی در زمینه های کاملاً
توجه پذیر است.

و حسابرسی و کاربرد آن آموزش داده و حسابرسان مجرب را برای کشور تربیت کرده و به کارگیری و رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی را ترویج داده است. واحدهای اقتصادی و این سازمان در انطباق نحوه حسابداری و حسابرسیهای خود با استانداردهای مربوط پیشرفتهای درخور توجهی داشته اند توجه به آموزش مبانی نظری و تئوری حسابداری در سطح بسیار خوبی در کنار کار عملی آموزش داده شده است. همان طور که می دانید آموزشهای نظری و درسی در دانشگاهها هیچگاه به تنهایی مؤثر نیست، بلکه درک درست این مفاهیم به تجربه کاربرد آنها بستگی دارد. و سرانجام وضعیت آموزش در گذشته با وضعیت کنونی آن یک

تفاوت آشکار دارد، و آن اینکه تمامی آن دانستیها و اطلاعات و آگاهیهای که نزد برخی یا در کتابها و در کتابخانه ها و حتی بنا بر قولی در کشوی میز یا کتابخانه های شخصی و در بسته بود، در عرصه آموزشهای فراگیر، به تمامی علاقه مندان و کارشناسان و دانش پژوهان زیربط ارائه شد. به علاوه اگر تعداد افراد حرفه ای مجرب و توانا در مسائل حسابرسی را در زمان حاضر با گذشته مقایسه کنیم، با تفاوت چشمگیری روبرو خواهیم شد. باید یادآور شوم که در زمان حاضر، سازمان حسابرسی با همکاری نزدیک به هزار و پانصد فرد حرفه ای در داخل این سازمان و تعدادی که در بیرون سازمان با ما همکاری می کنند در نقش سنگین حرفه تلاش وسیعی را در جهت شناساندن حرفه به جامعه و به دولتمردان می کند. بعلاوه مشی اجتماعی سازمان ایجاد وحدت بین همه کسانی است که صمیمانه در راه پیشرفت حرفه می کوشند. خوشبختانه بازتاب این مشی نیز در جامعه بسیار خوب بوده است. از دیگر اقدامهای درخور ذکر سازمان حسابرسی که با همفکری اعضای هیئت عالی نظارت و هیئت عامل سازمان و با استفاده از اختیارات پیشبینی شده در اساسنامه سازمان انجام گرفته، استفاده از خدمات اشخاص حرفه ای خارج از سازمان است که علاقه مند به همکاری با سازمان هستند و صلاحیت آنها به تایید سازمان رسیده است و برابر برنامه ریزیهای انجام شده قرار است که در سال ۷۱ نیز در سطح وسیعتری از خدمات آنان استفاده شود. یکی از مهمترین جنبه های صلاحیتی که در مورد اشخاص حقیقی یاد شده به آن اشاره کردم، صلاحیت حرفه ای است، مسئله ای که در مورد همکاران سازمان نیز بدقت مورد توجه قرار می گیرد. توضیح اینکه ارتقای همکاران سازمان از هر رده به رده بالاتر مستلزم داشتن سابقه کار مفید و مورد تایید مدیران آنها و قبول شدن در امتحاناتی است که هر شش ماه یکبار در سازمان برگزار می شود. همین روش را در مورد کارکنان مؤسسات حسابرسی همکار سازمان نیز اجرا می کنیم. باید از ایجاد سیستم کنترل کیفی در سازمان نیز یاد کنم که بیش از مدت یک سال است که مجدداً در سازمان فعال شده است. مسئولیت اجرایی این سیستم به یک کمیته در سازمان واگذار شده است. روش انجام کار در این کمیته به این ترتیب است که از

میان کارهای مختلفی که به سرپرستی یک مدیر انجام شده، مواردی را انتخاب می‌کنند و شیوه رسیدگی کار را با توجه به دستورعملها و روشهای مورد قبول سازمان کنترل می‌کنند و به هر جنبه از کار رسیدگی امتیاز می‌دهند و سرانجام با جمع‌بندی بررسیهای انجام شده روی پرونده مورد رسیدگی، و محاسبه امتیازهایی که به آن داده شده است، نتیجه کنترل کیفیت کار معلوم می‌شود. البته نتیجه این ارزیابیها در ارتقای مدیران تأثیر اساسی دارد. از دیگر اقداماتی که در زمینه تکامل سیستم حسابرسی کشور انجام شده، تدوین دستورعمل حسابرسی است که به وسیله یک کمیته هفت نفری با بررسی و یکنواخت کردن دستورعملهای مؤسسات چهارگانه یاد شده تهیه شده است و قرار است بزودی چاپ و منتشر شود و در اختیار اعضای حرفه قرار داده شود. همچنین باید از فعالیتهای و بررسیهایی که در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری انجام شده یاد کنم؛ این کار از نزدیک به ماهها قبل به وسیله یک هیئت ۷ نفری آغاز شده که دستیابی به نتیجه نهایی و تدوین استانداردهای حسابداری به دلیل دشواری و پیچیدگی کار به زمان درخور توجهی نیاز دارد. البته زمانی که هیئت پیشگفته در این زمینه به نتایجی برسد، بیانیه مقدماتی مربوط در اختیار اعضای حرفه و صاحب نظران قرار خواهد گرفت و براساس نظرات ابراز شده صاحب نظران بیانیه نهایی تنظیم و منتشر خواهد شد. صاحب نظران حرفه خوبی می‌دانند که حتی کشورهای پیشرفته غربی نیز که دهها سال پیش از این تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری مربوط را آغاز کرده‌اند، اعتقاد ندارند که استانداردهای فعلی آنها، کامل و پاسخگوی نیاز حرفه در تمامی جنبه‌ها باشد. بعلاوه تحولات اقتصادی جامعه و جهان همواره شرایط جدیدی را به وجود می‌آورد که موجب تغییر و تکامل استانداردها می‌شود. به هر حال امیدوارم که با مشارکت تمامی اعضا، حرفه حسابرسی در ایران به پیشرفت‌های چشمگیرتری دست یابد.

شلیله: ارتباط بسیار نزدیک بین حرفه و اقتصاد ایجاب می‌کند که رابطه نزدیکی بین تحولات حرفه و تحولات اقتصادی وجود داشته باشد. بنابراین می‌توان گفت که اگر حرفه ما بدرستی در جامعه شناخته شده نیست و یا اگر پیشرفت درخور توجهی

مستأجران:

ساختار اجرایی سازمان حسابرسی به شکلی طراحی شده است که به نظر من استقلال حرفه‌ای در رسیدگیها و قضاوت در مورد نتیجه رسیدگیها تأمین می‌شود.

نداشته است، علتش را باید در ساختار و شرایط اقتصادی و تجاری ایران جستجو کرد. نظر شما در این باره چیست؟

مستأجران: منم با نظر شما موافقم. چنانکه

پس از انقلاب، ملی شدن بیشتر مؤسسات تجاری سبب شد که حرفه بیشتر در زمینه ارائه خدمات حسابرسی به مؤسسات یاد شده و در حقیقت دولت و نهادهای انقلابی ذیربط فعالیت کند و چنانکه گفته شد چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ نیز برای ارائه خدمات حسابرسی به مؤسسات وابسته به دولت و نهادهای انقلابی ایجاد شد و به هر حال حرفه حسابرسی در این راستا رشد چشمگیری در این سالها داشت. چرا که برای دولت لازم بود که بر نحوه اداره امور و نتایج فعالیتهای مؤسسات اقتصادی کنترل کافی داشته باشد و این ضرورت به تشکیل مؤسسات حسابرسی متعدد و رشد و توسعه حرفه حسابرسی انجامید. چنانکه می‌دانید در زمان حاضر دولت به خصوصی کردن مؤسسات نظر دارد. و به هر حال تعداد زیادی از شرکتهایی که در اختیار دولت است به بخش خصوصی منتقل خواهد شد و احتمال دارد که بجز آن تعداد از شرکتهای تحت پوشش یا وابسته به دولت و نیز شرکتهایی که به بورس اوراق بهادار راه خواهند یافت، مابقی شرکتهای که تعداد درخور توجهی هستند به طور کلی به داشتن حسابرسان و حسابرسی مؤسسات مربوط به خود، احساس نیاز نکنند و کوشش بازار برای دریافت خدمات حسابرسی کاهش پیدا کند و روشن است که در این صورت در روند رشد و توسعه حرفه حسابرسی نیز نقصانی به وجود خواهد آمد.

یعنی اینکه اگر از نزدیک به دوهزار شرکت تحت پوشش و وابسته به دولت برای مثال ۵۰ درصد آنها به بخش خصوصی منتقل شود و الزام قانونی نیز برای حسابرسی آنها وجود نداشته باشد، ممکن است تعداد زیادی از این شرکتهای از خدمات حسابرسان استفاده نکنند، در حالی که اگر دولت به این نتیجه برسد که با استفاده از خدمات حرفه حسابرسی به نحوی بر مؤسسات خصوصی نیز نظارت اعمال کند، در این صورت ضمن حفاظت از منافع عموم و دولت وقفه‌ای در روند رشد حرفه پدید نخواهد آمد. به عنوان مثال بانکها می‌توانند برای کاهش میزان مخاطرات مالی خود در زمینه اعطای تسهیلات مالی ضوابط و مقرراتی وضع کنند که بر مبنای آن به کسانی وام و تسهیلات بدهند که از سلامت مالی و اقتصادی برخوردار باشند، یا دست کم در مورد مؤسسات اقتصادی که حجم فعالیت آنها از اندازه معینی بیشتر باشد. چنین مقرراتی وضع شود و روشن است که در صورتی می‌توان به سلامت مالی و اقتصادی مؤسسات اطمینان داشت که حسابداران ذیصلاح آنها را حسابرسی کنند. وضع مقررات مشابه در مورد اعتماد به صورتهای مالی مؤسسات، بویژه از نظر اطمینان به تعیین درآمد مشمول مالیات آنها برای دستگاه تشخیص مالیات نیز امکانپذیر است. و سرانجام ناگفته پیداست که سرمایه‌گذاران به عنوان مهمترین گروه استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی مؤسسات در شرایطی که مالکیت مؤسسات از مدیریت آنها جدا باشد، می‌توانند با استفاده از خدمات حرفه حسابرسی از وضعیت مالی مؤسسه‌ای که در آن سرمایه‌گذاری کرده‌اند اطلاع پیدا کنند. و البته در مقیاس اجتماعی برقراری امنیت منطقی برای سرمایه‌گذاری مستلزم وضع مقررات کافی در این باره است. در واقع به این ترتیب می‌خواهم بگویم که من نیز با شما در زمینه ارتباط ساختار اقتصادی جامعه با وضعیت و تحولات حرفه موافقم، افزون بر اینکه تنها ساختار اقتصادی نیست که به خودی خود در این زمینه نقش دارد، مقررات قانونی نیز می‌تواند در سرنوشت حرفه نقش ایفا کند. به طور خلاصه تثبیت موقعیت حرفه حسابرسی مستلزم وضع قانون و مقررات مربوط به استفاده از خدمات

ورق بزیند

حرفه حسابرسی در زمینه های کاملاً توجیه پذیری است که به مهمترین آنها اشاره کردم و البته پس از این بلافاصله مسئله صلاحیت کسانی که قرار است خدمات یاد شده را به جامعه ارائه بدهند، مطرح می شود. روشن است که کسانی می توانند مجاز به ارائه خدمات حرفه ای باشند که صلاحیت تخصصی - اخلاقی آنها در حرفه، در چارچوبهای منطقی تایید شده باشد.

شلیله: پیش از طرح پرسشی در این قسمت از گفتگویی خواهم بر نقش تاریخی سازمان حسابرسی در حرفه از بدو تأسیس آن تا کنون به عنوان واقعیتهای انکارناپذیر تأکید کنم. برنقشی که در گسترش دانش حسابداری داشته است، برنقشی که به وسیله انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی ایفا کرده و برنقشی که از راه آموزش تعداد چشمگیری افراد حرفه ای با تجربه ارزشمند و دانش پیشرفته، به آن نایل آمده است، تأکید کنم و سرمایه گذاری زیربنایی که به این وسیله برای آینده حرفه در ایران انجام شده است نقشهایی که به هر حال هر ناظر بیطرفی به دیده احترام به آن نگاه می کند. که البته بدیهی است اگر بدرستی از این دستاوردها و بویژه از نیروی انسانی تربیت شده حفاظت نشود، بتدریج در طول زمان کارکردهای این سازمان رو به کاهش خواهد گذاشت و بسیاری از افراد یاد شده به گرایشهای تجاری روی خواهند آورد، اما از این که بگذریم یک بحث تجربی - نظری در مورد موجودیت سازمان حسابرسی مطرح است و آن مسئله دیرینه حرفه حسابرسی یعنی مسئله استقلال است.



مستأجران

شرکتهایی هم بودند که اکثریت سهام آنها به بخش خصوصی منتقل شد، اما به دلیل اعتمادی که به سازمان حسابرسی داشتند، از ما خواستند که حسابرسی این شرکتها را هم انجام بدهیم.

انجام می شود. و اجرای این روش سبب می شود که نتیجه حسابرسی به وسیله دو نفر بررسی و کنترل شود. بعلاوه مدیران ما کسانی هستند که دست کم ده-دوازده سال تجربه کاری دارند و تا رسیدن به سمت مدیر، مراحل دشواری را می گذرانند و چنانکه پیش از این گفتم تا رسیدن به این مرحله باید از نظر تجربی و نظری در سطح بسیار خوبی قرار داشته باشند و چنین فرد با صلاحیتی برایش خیلی فرق نمی کند که در سازمان کار کند یا در مؤسسات بیرون از سازمان و اگر در سازمان حسابرسی کار می کند دلش این است که در آنجا استقلال رای و

مستأجران: ساختار اجرایی سازمان حسابرسی به شکلی طراحی شده است که به نظر من استقلال حرفه ای در رسیدگیها و قضاوت در مورد نتیجه رسیدگیها تأمین می شود. روش حسابرسی مؤسسات در سازمان حسابرسی به این ترتیب است که سرپرستان کار، نتیجه رسیدگیهای خود را به مدیران خود ارائه می کنند و با کمک مدیر مربوط پیشنویس نهایی گزارش را تنظیم می کنند. گزارشهای حسابرسی در سازمان نیز با دو امضا صادر می شود، که یک امضای آن به وسیله مدیر فنی و امضای دیگر به وسیله مدیر ارشد و یا عضو هیئت عامل ذیربط

نظر او تأمین می شود. من در مدت دو سال ونیمی که مدیرعامل سازمان حسابرسی هستم حتی یک مورد را سرخ ندادم که در قضاوتهای حرفه ای اعمال نظر شده باشد. باید بگویم که مدیران سازمان حسابرسی براحتمی می توانند در بیرون سازمان، در مشاغل کم مسؤلیت تر و با درآمد بیشتر از درآمدی در سازمان کار کنند، اما تعیین کننده ترین عاملی که آنها را به همکاری با سازمان در شرایطی دشوار و با حجم کار فشرده جلب می کند، علاقه آنها به حرفه و به سازمان و وجود محیط و شرایط کاری مناسب و صمیمی همراه با استقلال حرفه ای است. اگر گفته می شود که ممکن است ساختار سازمانی سازمان حسابرسی به گونه ای باشد که استقلال رای و نظر حسابرسان ما تأمین نشود، من نه به عنوان جواب متقابل به طرح این ابهام، بلکه به عنوان طرح یک احتمال سنوالمی که در حالی که حسابرسان بخش خصوصی حق الزحمه شان را از مؤسسه ای که خود آن را حسابرسی می کنند، می گیرند آیا این مسئله احتمالاً توافقیهای خارج از اخلاق و ضوابط حرفه ای و خدشه دار کردن استقلال آنان را به وجود نمی آورد؟ البته از نظر من دستیابی به چنین توافقیهایی با افراد ذیصلاح حرفه، بجز در موارد استثنایی بسیار بعید است. اما به هر حال احتمال آن برای مدیران سازمان حسابرسی کمتر است.

شلیله: تردیدی نیست که وقوع توافقیهای یاد شده و یا بروز خلافیهایی مانند آنها نزد افراد حرفه ای ذیصلاح بسیار بعید است، اما می دانید که از یک جهت پی ریزی شالوده های کنترل داخلی در مؤسسات، در مواردی که عملکرد نیروی انسانی سازمانها را کنترل می کند، به مفهوم بی اعتمادی به همکاران مشخص آن سازمانها نیست. یا استفاده از مکانیسمهای کنترل به مفهوم این نیست که به صورت بالفعل سوء استفاده یا توافقیهای غیراصولی در جریان است، بلکه با تعبیه مکانیزمهای کنترل داخلی از وقوع خلافیهای بالقوه جلوگیری می کنیم. از این دیدگاه آیا امکان خدشه دار شدن استقلال سازمان حسابرسی به صورت بالقوه موجود نیست؟

مستأجران: این احتمال بالقوه در بخش خصوصی هم هست. البته تردیدی نیست که مسئله نظارت بر کار حرفه ای باید وجود داشته باشد و

مستأجران

در صورت ادامه این روند بخش خصوصی حرفه فعال و وسیعتر خواهد شد و سازمان حسابرسی تنها وظیفه حسابرسی شرکتهای بزرگ و استراتژیکی ما را که برای دولت باقی خواهد ماند، مانند شرکت نفت، صنایع فولاد... و دیگر شرکتهای بخش عمومی را عهده دار خواهد بود.

اطمینانبخش بسیار موافقم. البته در هر زمان ممکن است اتفاقاتی خارج از ضوابط و اصول مربوط رخ دهد، با قاطعیت و به صورت صددرصد نمی توان تمامی عملکرد یک سازمان را تایید کرد.

شلیله: به نظر می رسد که می بایست پرسش خودم را به نحو دقیقتری مطرح می کردم. من در پرسش راجع به امکان تأمین استقلال حرفه ای در فضاوت و اظهار نظر نسبت به گزارشهای مالی مؤسسات در سازمان حسابرسی، بیش از آنکه به استقلال مدیران سازمان حسابرسی نسبت به خود سازمان نظر داشته باشم، بیشتر به استقلال نهاد حرفه ای سازمان حسابرسی نسبت به سیاستهای کلی دولت و تأثیر سیاستهای دولت بر خط مشی حرفه ای سازمان حسابرسی نظر دارم.

استقلال سازمان حسابرسی نیست، بلکه خواهان یک اظهار نظر حرفه ای دقیق و مستقل است که قادر باشد بر مبنای آن تصمیم صحیح اتخاذ کند. در زمان حاضر هم که دولت در نظر دارد نزدیک به ۵۰-۶۰ درصد شرکتهای تحت پوشش خود را به بخش خصوصی واگذار کند، شرکتهای واگذار شده به طور طبیعی از قلمرو حسابرسی سازمان حسابرسی خارج می شوند. نمونه هایی هم وجود دارد که چند شرکت وابسته به دولت در اجرای سیاستهای دولت سهامشان در بورس اوراق بهادار به بخش خصوصی عرضه شده و سهامداران جدید آنها دیگر دولتی نیستند، و سازمان حسابرسی را هم به عنوان حسابرس انتخاب نکردند. البته شرکتهایی هم بودند که اکثریت سهام آنها به بخش خصوصی منتقل شد، اما به دلیل اعتمادی که به سازمان حسابرسی

مستأجران:

اگر مسئله سرمایه گذارهای مشترک در ایران تحقق پیدا کند، بدون تردید در مراحل اول کار، حرفه حسابرسی در ایران جوانگویی ارائه خدمات حرفه ای به سرمایه گذارهای یاد شده خواهد بود. اما اظهار نظر در مورد آینده به نسبت طولانی و تحولات سرمایه گذارهای مشترک در زمان حاضر ممکن نیست.

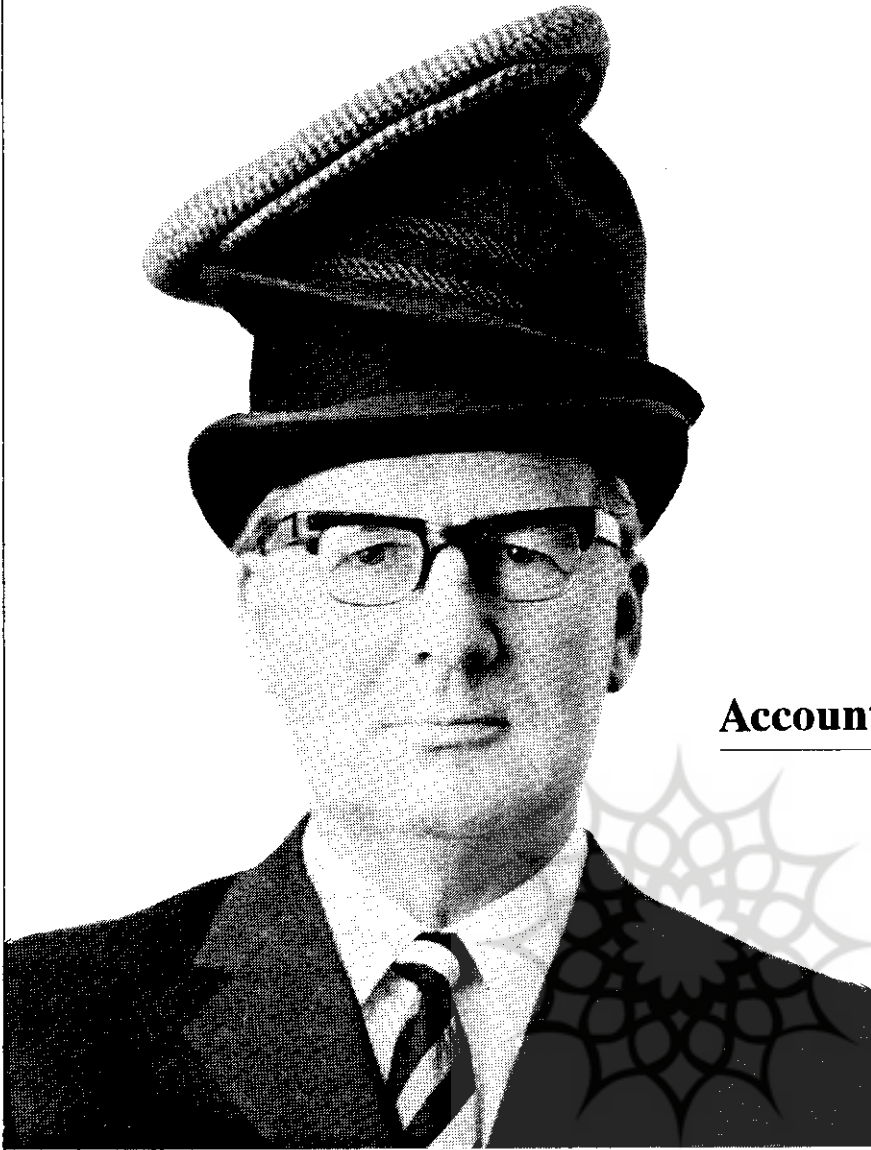
آنچه در اجرای سیاستهای کلی دولت در این لایحه بیشتر مورد توجه قرار دارد، نظارت کلی دولت در امور حرفه است.

داشتند، از ما خواستند که حسابرسی این شرکتها را هم ما انجام بدهیم. مهم آن است که حرفه حسابرسی در ایران شکل بگیرد و به نظر می رسد که در زمان حاضر هم یک تشکل حرفه ای در متن اقتصاد ایران موجود است. شاهدیم که بخش خصوصی حسابرسی بعضی از شرکتهایش را به ما ارجاع می دهد. ما در سازمان حسابرسی از خدمات اشخاص حقیقی خارج از سازمان استفاده می کنیم و به شکلی خودجوش و بر اثر نیاز سیستم اقتصادی، زمینه های انسجام و وحدت حرفه فراهم شده است. حتی اشخاص حقیقی خارج از سازمان در مواردی که با سازمان حسابرسی همکاری می کنند، از فرمها

بقیه در صفحه ۱۰۳

مستأجران: این سؤال جدیدی است و اگر وجه غالب سؤال شما آن چیزی نبوده است که من در پاسخ پرسش شما به آنها اشاره کردم، اما به هر حال روشننگری نکاتی هم که من مطرح کردم، ضروری به نظر می رسد. اما در پاسخ این سؤال باید عرض کنم که دولت به هر حال استفاده کننده اصلی از گزارشهای مالی مؤسسات وابسته به دولت و بخش عمومی و صاحب سرمایه آنهاست و تصمیمگیرهای استراتژیکی در مورد آنها بر عهده کارگزاران دولت و دولتسازان است. و برای کنترل عملکرد مالی مؤسسات وابسته به دولت، سازمان حسابرسی را به وجود آورده است و ارتباط دولت با سازمان حسابرسی به نحوی که گفته شد، موجد اختلال در

جامعه حرفه ای باید به صورت خود انگیزه از مکانیسمهای فعال نظارت برخوردار باشد. در سازمان حسابرسی نیز سیستم کنترلهای داخلی کارآ و مؤثری وجود دارد. سرپرست کارگزارش را تهیه می کند و با مدیر مربوط آن را نهایی می کند، دو نفر از مدیران سازمان یکی به عنوان مدیر فنی و دیگری به عنوان مدیر ارشد و عضو هیئت عامل گزارش را امضا می کنند. ملاحظه می کنید که هر گزارش از چه مرحله ای می گذرد. و چنانچه احتمال وجود تخلفی در این زمینه باشد، وقوع آن مستلزم توافق بین چهار نفر است. علاوه بر این، ما در سازمان حسابرسی مؤسسات را برای مدت های طولانی حسابرسی می کنیم. ده سال، دوازده سال و... خوب مؤسسه ای که گزارش آن تا مدت ۵ سال مشروط و مردود بوده، بعید است که بدون آنکه تغییر چشمگیری در نظام مالی و اداری آن ایجاد شده باشد، در یک سال، دفعتاً گزارش قبول ارائه کند و این گونه ای کنترل خود به خودی است که در سازمان وجود دارد. بعلاوه من پیش از این از سیستم کنترل کیفیت سازمان یاد کردم که درجه اعتماد به صحت عمل سازمان را بالا می برد. و به هر حال از جهاتی که مورد نظر شماست، سازمان حسابرسی دست کم از همان اندازه اعتمادی که می توان به عملکرد بخش خصوصی در زمینه حسابرسی مؤسسات داشت، برخوردار است. ضمن اینکه من با استقرار نظامهای کنترلی کارآ و



Accountancy January 1992

محاسبه

هزینه

رعایت مقررات جدید حسابرسی

اشاره:

از اول اکتبر ۱۹۹۱ (نهم مهرماه ۱۳۷۰) مقررات جدید حسابرسی توسط انجمنهای حسابداران خیره انگلستان، اسکاتلند و ایرلند اجرا می شود. بر اساس این مقررات، کنترلهای انجمنها بر موسسات حسابرسی عضو شدت اضافه شده و این امر هزینه ناخواسته ای بر موسسات حسابرسی و شرکتهای مورد حسابرسی تحمیل کرده که در مورد شرکتهای کوچک، اصل لزوم انجام حسابرسی را با تردید روبه رو کرده است. مقاله حاضر مسئله را تا حدودی می شکافد و مزایا و مبنای اجرای این مقررات جدید و هزینه آن را روشن تر می سازد.

نوشته: استلا فیرنلی و مایکل بیچ

ترجمه و تلخیص: دکتر مهدی تقوی

مقررات جدیدی که از اول اکتبر سال ۱۹۹۱ به وسیله انجمنهای حسابداران خیره انگلستان در زمینه نظارت انجمنهای حرفه‌ای بر کارموسسه‌های حسابرسی وضع شده، تغییرات درخور توجهی در وضعیت این مؤسسه‌ها به وجود آورده که دامنه آن از اداره این مؤسسه‌ها تا دستور عملها و روشهای اجرایی آنها را در بر می‌گیرد. به علاوه پیشبینی می‌شود که تغییرات یاد شده بتواند بر ویژگیهایی مانند استقلال و رفتار حرفه‌ای و همچنین بر روند آموزش حسابرسان، ملاکهای تشخیص صلاحیت آنان و حتی بر مراحل انجام حسابرسیها تأثیر بگذارد. انجمنهای حسابداران خیره انگلستان آنقدر اجرای مقررات جدید را ضروری می‌شمارد که پیشبینی کرده است برای اطمینان از رعایت این مقررات از موسسه‌های حسابرسی عضو بازدید کند.

مقررات جدید تمام حسابرسان عضو انجمن چه مؤسسه‌های فردی و چه مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی را در بر می‌گیرد. برابر برنامه ریزیهای انجام شده قرار است آن دسته از مؤسسه‌های حسابرسی که حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را برعهده دارند دست کم هر پنج سال یک بار مورد بازدید قرار گیرند و از میان بقیه مؤسسه‌ها نیز هر سال ۱۵۰ مؤسسه بازدید شوند. به علاوه چنانچه انجمن حسابداران در طول سال با مسئله یا مشکلی در مورد هر یک از مؤسسه‌های حسابرسی روبرو شود، چنین مؤسسه‌هایی را در همان سال بازدید خواهد کرد.

انتظار می‌رود نزدیک به ۱۰,۰۰۰ مؤسسه برای آنکه مشمول مقررات جدید بشوند، به عضویت یکی از سه انجمن حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی انگلستان درآیند. در این صورت با توجه به اینکه ۲۰۰ مؤسسه ویژه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس وجود دارد، و در صورت عضویت ۱۰,۰۰۰ مؤسسه‌ای که حسابرسی بورس نیستند در انجمنهای نامبرده، پیشبینی می‌شود که هر یک از این مؤسسه‌ها، هر ۶۷ سال یک بار بازدید شوند؛ که البته با توجه به نامشخص بودن دوره‌های زمانی بازدید و با توجه به اینکه رعایت نکردن مقررات یاد شده موجب اخراج مؤسسه خاطی از انجمن مربوط خواهد شد، به نظر می‌رسد هیچ مؤسسه‌ای حاضر به تحمل چنین بهای سنگینی نشود. چنانکه درست فردای روز شروع اجرای مقررات - اول اکتبر سال ۱۹۹۱- ۲۸۹ تن از حسابرسان عضو جامعه جنوبی

حسابداران خیره گرد هم آمدند و بجز یک نفر از آنان بقیه خواستار ثبت مؤسسه خود در شمار مؤسسه‌های خواهان قبول و رعایت مقررات جدید، شدند.

گردهمایی یاد شده همچنین فرصت مناسبی برای نظرخواهی از حسابرسان درباره هزینه رعایت مقررات جدید و اثر آن بر وضعیت مؤسسه‌های حسابرسی فراهم آورد. به همین منظور پرسشنامه‌ای به شرکت کنندگان در گردهمایی داده شد که ۱۶۱ نفر از آنان به پرسشنامه‌ها پاسخ دادند که نرخ بالایی برای پاسخ به پرسشنامه‌هایی مانند این است.

بررسی پرسشنامه‌های تکمیل شده نشان داده است که از نظر مدیران مؤسسه‌های حسابرسی برای انطباق وضعیت مؤسسه‌ها با مقررات جدید لازم است تغییرات درخور توجهی در تمامی زمینه‌ها در مؤسسه‌های حسابرسی داده شود؛ روشهای حسابرسی و کنترل کیفیت حسابرسیها در سطح بسیار وسیعی باید تغییر کند، کلیه فعالیتها و اقدامات انجام شده در طول مدت حسابرسی باید ثبت و بایگانی شود و سرانجام برخی از مؤسسه‌ها باید مجدداً کارکنان و مدیران خود را آموزش دهند.

هزینه تغییرات پیشگفته درخور ملاحظه است. متوسط هزینه‌ای که هر مؤسسه برای رعایت مقررات جدید متحمل می‌شود، نزدیک به ۳,۹۰۰ پوند است که به این رقم، مبلغ ۱۹۵۴ پوند نیز بابت هزینه‌های ثابت سالانه اجرای مقررات یاد شده اضافه می‌شود. اگرچه ارقام بالا در مورد مؤسسه‌های کوچک به ۲۷۹۴ و ۱۳۶۶ پوند کاهش می‌یابد، اما همین ارقام می‌تواند به آسانی بخش درخور توجهی از سود سالانه شرکای مؤسسه‌های کوچک را به خود اختصاص دهد و سرانجام جمع این هزینه‌ها برای تمام مؤسسه‌های عضو نزدیک به ۲۰ میلیون پوند در سال است؛ که معادل دو برابر درآمد حق عضویت سالانه اعضای انجمنهای حسابداران خیره انگلستان است.

برآورد می‌شود که هر فقره کار حسابرسی در برابر هر ۱۰۰,۰۰۰ پوند فروش مؤسسه صاحبکار نزدیک به ۲۰۰ پوند هزینه ثابت و نزدیک به ۱۷۵ پوند هزینه متغیر دارد. یعنی آنکه هزینه حسابرسی یک شرکت کوچک با حجم فروش ۱۰۰,۰۰۰ پوند، نسبت به گذشته ۳۷۵ پوند بیشتر خواهد بود. و این درحالی است که حسابرسان پیشبینی می‌کنند بتوانند تنها ۵۲ درصد از این هزینه اضافی را

به حساب مشتریان بگذارند.

البته چندان نمی‌توان به ارقام و محاسبه‌های یاد شده در بالا اعتماد کرد. زیرا این ارقام جنبه پیشبینی دارد و ممکن است با آنچه که در عمل ممکن است تحقق پیدا کند تفاوت داشته باشد. ضمن اینکه حتی اگر این ارقام بیش از واقع هم باشد، باز به نظر می‌رسد که هزینه‌های اضافی درخور ملاحظه‌ای برای شرکتهای کوچک و کاهش درخور توجهی در سود مؤسسه‌های حسابرسی به وجود می‌آورد.

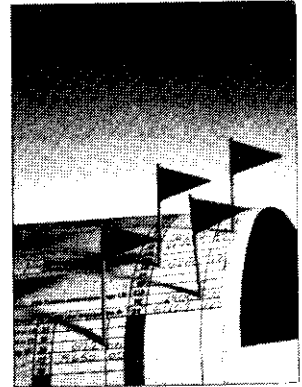
در انگلستان نزدیک به یک میلیون شرکت فعالیت می‌کنند که تعداد تقریبی ۴۰۰ هزار از آن میان را شرکتهای کوچک فعال تشکیل می‌دهد که اگر به طور متوسط میزان فروش هر یک از آنها ۱۰۰ هزار پوند در سال باشد، براساس تخمینهای یاد شده اجرای مقررات جدید حسابرسی هزینه‌ای نزدیک به ۱۵۰ میلیون پوند برای آنها در بر خواهد داشت که البته بین این شرکتهای و مؤسسه‌های حسابرسی طرف قراردادشان تقسیم می‌شود.

اجرای مقررات جدید سبب شده است که حسابرسان به بازنگری در خط مشی خود نسبت به فعالیت در زمینه حسابرسی مؤسسه‌های کوچک بپردازند. نتیجه نظرخواهی از حسابرسان نیز حاکی از آن است که ۷۲ درصد از حسابرسان مایلند فعالیت در زمینه حسابرسی مؤسسه‌های کوچک را کنار بگذارند و ۳۱ درصد از آنان اظهار داشته‌اند که فکر می‌کنند باید در این باره تجدیدنظر کنند. به علاوه تحمیل هزینه‌های ناخواسته و سنگین ناشی از اجرای مقررات جدید، سبب شده است که مسئله هزینه - فایده (اصل لزوم انجام حسابرسی) حسابرسی شرکتهای کوچک، برای مدیران آنها مطرح شود.

در میان استفاده کنندگان از نتایج حسابرسیها، تنها اشخاص ثالث مانند بانکها و وزارت دارایی هستند که نه حسابرسان در مورد آنها وظیفه‌ای دارند و نه خود هزینه‌ای را از بابت حسابرسی شرکتهای تحمل می‌کنند، مضافاً آنکه از قدرت کافی نیز برای حمایت از خود برخوردارند.

آشکار است که حذف حسابرسی شرکتهای کوچک هزینه اجرای مقررات جدید را برای این قبیل شرکتهای، در صورتی که خود مایل نباشند که حسابرسی شوند منتفی می‌سازد. همچنین شرکتهایی که اشخاص ذینفع نسبت به آنها علاقه‌مند به حسابرسی این شرکتهای نباشند، ناگزیر به تحمل

معرفینامه دستورعمل حسابرسی سازمان حسابرسی



هدفها و روش شناسی

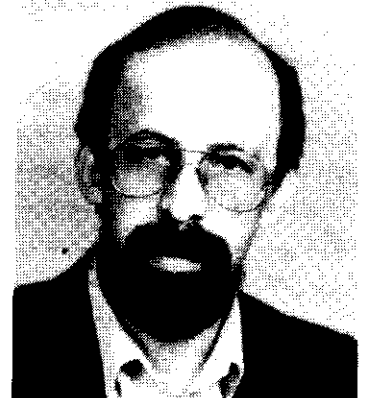
لازم به یادآوری است که تاکنون جلد‌های اول و دوم دستورعمل حسابرسی به چاپ رسیده و جلد سوم آن در انتظار چاپ است. بخشهایی از دستورعمل نامبرده که در جلد‌های اول و دوم این مجموعه توضیح داده شده‌اند، عبارتند از:

جلد اول

روشهای حسابرسی شامل: مقررات

عمومی اداری / نحوه حسابرسی / مدارک دائمی / برنامه‌ریزی حسابرسی / رسیدگی به معاملات / حسابرسی سیستمهای کامپیوتری / رسیدگی به صورتهای مالی / مراحل تکمیل حسابرسی / گزارشهای حسابرسی / نقلی / «استاندارد»های حسابرسی / اشخاص وابسته.

نخستین دستورعمل حسابرسی سازمان حسابرسی در سال ۱۳۶۴ با استفاده از متون معتبرمجامع حرفه‌ای انگلستان در واحد تحقیقات و آموزش شرکت سهامی حسابرسی سابق تدوین شد. و بعد از تشکیل سازمان حسابرسی در اواخر سال ۱۳۶۸ به وسیله کمیته‌ای متشکل از همکاران صاحب نظر از چهار مؤسسه حسابرسی ادغام شده مورد بازنگری قرار گرفت. این کمیته با صرف اوقات بسیار در جلسات متعددی دستورعمل یاد شده را بررسی کرد و به تنظیم نهایی آن پرداخت. این دستورعمل حسابرسی در سه جلد تهیه شد که جلد اول آن روشهای حسابرسی، جلد دوم فرمهای حسابرسی و جلد سوم آن استانداردهای متداول حسابداری و حسابرسی را دربرمی‌گیرد.

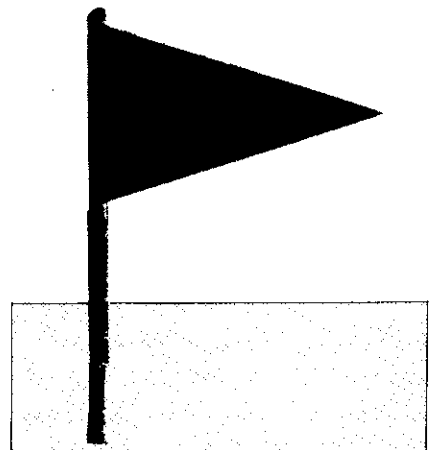


محمد ابراهیم قربانی فرید

فرمهای حسابرسی شامل: فرمهای بخش مقررات عمومی و اداری / فرمهای استاندارد پرونده دائمی / فرمهای ارزیابی کنترل‌های داخلی و فرمهای رسیدگی به معاملات براساس سیستم / فرمهای نمونه پیش‌نویس صورتهای مالی / فرمهای استاندارد پرونده جاری حسابرسی / برنامه استاندارد رسیدگی / نامه‌های استاندارد. / مقاله حاضر به توصیف این دستورعمل برای آشنایی همکاران در حرفه می‌پردازد.

هدفهای تهیه دستورعمل

با تشکیل سازمان حسابرسی، نیاز به وحدت روش در عملیات اجرایی حسابرسی آشکارا احساس شد. بدین لحاظ تهیه و تدوین یک دستورعمل جامع که علاوه بر ایجاد وحدت روش بتواند خدمات حرفه‌ای را با کیفیتی یکسان در سطح سازمان و در رابطه با صاحبکاران مختلف ارائه کند مورد تأکید قرار گرفت. بدین ترتیب مهمترین هدفهای موردنظر در تهیه و تدوین دستورعمل حاضر را می‌توان به شرح



زیر خلاصه کرد:

– ارائه الگوی معیار که عملیات اجرایی حسابرسی در واحدهای مختلف سازمان را هدایت و هماهنگ کرده و ارزیابی کار حرفه‌ای حسابرسان را امکانپذیر سازد.
– ارتقای کیفیت حسابرسیها با به کار گرفتن متدولوژی مناسب، کارآ و انعطافپذیر که استانداردهای اجرایی حرفه‌ای در آن در نظر گرفته شده باشد.
– فراهم آوردن مجموعه‌ای که جهت آموزش نظری و کاربردی در سطح سازمان و در مقیاس وسیعتر در سطح حرفه مورد استفاده قرار گیرد.
– ایجاد مفاهیم مشترک اجرایی و تکنیکی جهت تسهیل ارائه خدمات حرفه‌ای مناسب و مطلوب در سطح جامعه.

روش حسابرسی در دستورعمل

شیوه حسابرسی در دستورعمل حاضر بر مبنای متدولوژی «حسابرسی مبتنی بر سیستم» تهیه شده است. این متدولوژی در کنار رعایت استانداردها و رهنمودهای متداول حسابرسی از اصول زیربروی می‌کند:

– ارائه خدمات یکسان و یکنواخت از لحاظ کیفیت حرفه‌ای به کلیه صاحبکاران.
– قابلیت کاربرد در کلیه کارهای حسابرسی اعم از کارهای بزرگ یا کوچک، ساده یا پیچیده با حفظ سطح مطلوبی از استانداردهای حرفه‌ای.
– امکان ابراز هرگونه قضاوت حرفه‌ای در رویارویی با وضعیتهای مختلف کاری.

با رعایت اصول اخیر، متدولوژی به کار رفته در این دستورعمل هم از انعطاف لازم برای رویارویی با وضعیتهای متفاوت برخوردار است و هم چارچوب آن برای هدایت عملیات حسابرسی جهت نیل به نتایج صحیح کفایتها را در بر دارد. در عین حال باید در نظر داشت که موفقیت هر متدولوژی، تا حد زیادی، به کاربرد هوشیارانه آن بستگی دارد. هرچند، شکل و روش جمع‌آوری و ثبت شواهد

حسابرسی را می‌توان از قبل طراحی کرد لیکن فرآیند دستیابی به نتیجه صحیح، از توان، دانش و تجربه حسابرس تأثیر می‌پذیرد.

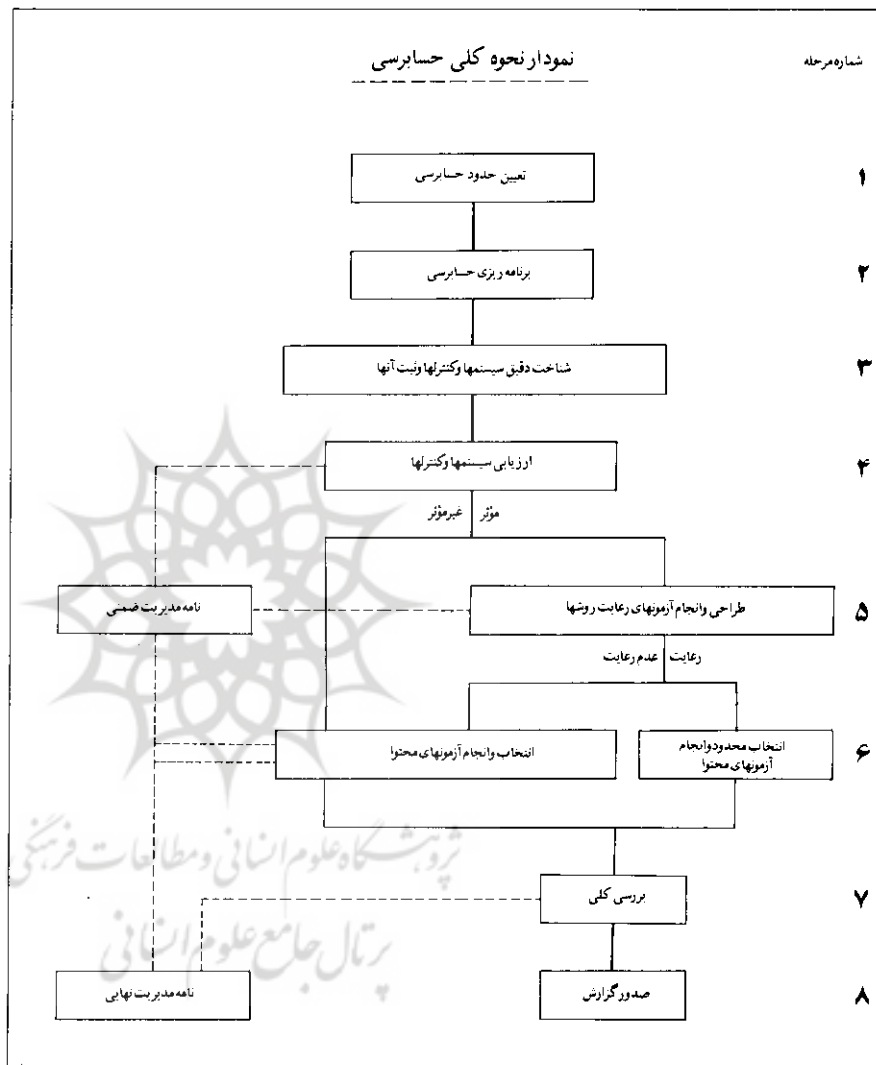
دستورعمل حاضر به شرح روشها، استاندارد کردن کاربرگها و در برخی مواقع راهنمایی جهت انجام قضاوت صحیح می‌پردازد. در عین حال، انجام کار به نحوی جامع، پیگیری نکات مورد سؤال تا دستیابی به نتیجه، انجام اقتصادی کار از طریق تمرکز آن بر موضوعها و نکات با اهمیت و محدود کردن کار در حد لازم جهت دستیابی به شواهد و سطح اطمینان کافی، از جمله مواردی است که باید همواره در نظر گرفته شود.

بدون تردید، عوامل قضاوت حرفه‌ای «در حسابرسی مبتنی بر سیستم» نقش اساسی را ایفا می‌کند. با این حال، مجوز کردن این متدولوژی به روشهای نمونه‌گیری آماری و بررسی و ارزیابی ریسک حسابرسی، چارچوب مشخصی به دست می‌دهد تا حسابرس بتواند با اتکا بر آن قضاوت خویش را به نحوی منطقی و قابل دفاع و به طور سیستماتیک و با رعایت ثبات رویه به کار برد. دستورعمل حاضر مقولات نمونه‌گیری آماری و ریسک حسابرسی را به طور ضمنی در نظر دارد لیکن تشریح نحوه کاربرد صریح این مفاهیم در ضمیمه‌های تکمیلی آن پیشینی شده است.

نحوه کلی حسابرسی

هدف از حسابرسی ارائه اظهارنظر حرفه‌ای در مورد کلیت صورتهای مالی یک واحد اقتصادی است. در رسیدن به این اظهارنظر حرفه‌ای می‌باید اقدامات لازم در چارچوب استانداردهای عملیاتی و گزارشگری انجام شود. این دستورعمل براساس استاندارد عملیاتی مجامع حرفه‌ای انگلستان تهیه شده است. بر مبنای این استاندارد نحوه کلی حسابرسی را می‌توان به شرح زیر در یک نمودار خلاصه کرد:

ورق بزنید



۲- برنامه ریزی حسابرسی

طبق استاندارد عملیاتی حسابرسان: «حسابرس باید کار خود را به نحو مناسب و به طور کامل برنامه ریزی، کنترل و ثبت کند.»

الف- برنامه ریزی کار حسابرسی

حسابرس، برای مطمئن شدن از انجام حسابرسی به نحو مؤثر و کارآمد، می باید کار خود را برنامه ریزی کند. شکل و ماهیت این برنامه ریزی، به بزرگی و کوچکی واحد اقتصادی مورد رسیدگی و پیچیدگی صنعت آن، محیط تجاری مربوط، روش برداشتن معاملات و مقررات گزارشدهی ناظر بر آن بستگی دارد. در این چارچوب، هدف حسابرس باید ارائه خدماتی مؤثر و اقتصادی در محدوده یک دوره زمانی مناسب باشد. روشهای مقدماتی که حسابرس باید در برنامه ریزی خود در نظر داشته باشد، موارد زیر را در برمی گیرد:

بررسی پرونده دائمی و پرونده های جاری حسابرسی سال قبل، که موجب آشنایی حسابرسان با اطلاعات کلی راجع به واحد مورد رسیدگی و فعالیت تجاری آن، ساختار سازمانی، سیستمهای حسابداری و روشهای کنترل داخلی، سوابق روشهای حسابرسی و نتایج به دست آمده و مطالب مطرح شده در حسابرسی سال قبل خواهد شد. از این رو حسابرس می تواند ترتیب و نحوه عمل حسابرسی را بهبود بخشد، از کارهای غیر ضروری خودداری کند و از همکاری صاحبکار مثلاً با استفاده از برخی از کاربرگهای وی، بیشتر بهره بگیرد.

حسابرس باید آثار هرگونه تغییر در قوانین یا رویه های حسابداری را که بر صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی تاثیر می گذارد ارزیابی کند؛

حسابرس باید صورتهای مالی میان دوره ای یا گزارشهای داخلی خاص مدیریت را (در صورت وجود) و به همراه مذاکره با مدیریت و کارکنان واحد مورد رسیدگی، در رابطه با شرایط تجاری جاری،

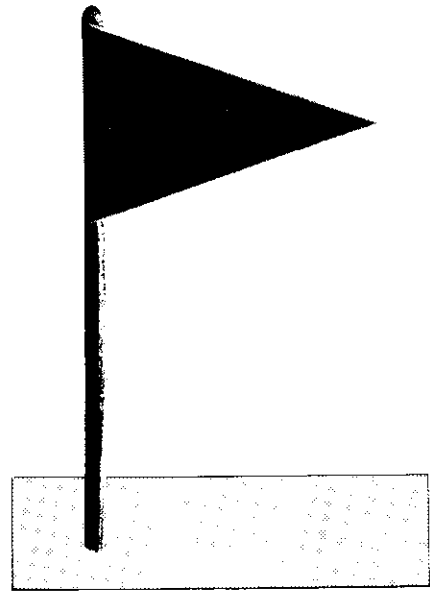
رسیدگیها توسط صاحبکار تعیین می شود و روش رسیدگی و اظهار نظر حسابرس نیز در چارچوب همین حدود انجام می گیرد.

نوع دوم رسیدگی به کلیت صورتهای مالی است. حدود این نوع رسیدگیها و اظهار نظر حرفه حسابرسی به ترتیب در چارچوب استانداردهای عملیاتی و استانداردهای گزارشگری انجام می گیرد. از این رو دستورعمل حسابرسی نیز بر این مبنا تهیه و تدوین شده است.

در این نمودار، به ترتیب مراحل کار در چارچوب استاندارد عملیاتی که در زیر به اختصار خواهد آمد، بررسی می شود:

۱- تعیین حدود حسابرسی

اساساً حسابرس دو نوع رسیدگی انجام می دهد. نوع اول رسیدگی ویژه است. حدود این نوع



مربوط، تاریخ تشکیل مجمع عمومی، تغییرات مهم در فعالیت شرکت، تغییرات در رويه حسابداری و حذف کاهش هزینه حسابرسي از طریق همکاری بیشتر صاحبکار به بحث و رایزنی گذاشته می شود. مدیر حسابرسي باید اطمینان پیدا کند که درخواست مجوزها و تاییدها دویا سه هفته پیش از پایان سال مالی ارسال می شود.

ب- کنترل کار حسابرسي

در هر حسابرسي، مدیرمسئول گزارش باید مطمئن شود که کار در سطح قابل قبولی انجام می شود. مهمترین عوامل در امر کنترل یک حسابرسي، هدایت و نظارت بر کادر حسابرسي و بررسی کارهای انجام شده آنهاست. میزان نظارت لازم بستگی به میزان پیچیدگی وظایف و تجربه و مهارت کادر حسابرسي دارد.

نمی توان بدقت تشریح کرد که چه روشهایی برای کنترل یک حسابرسي لازم است، زیرا ماهیت روشهای مزبور و میزان ضرورت تدوین آنها به تشکیلات مؤسسه حسابرسي و میزان محول کردن کارها بستگی دارد. روشهایی که تعیین می شود باید به گونه ای طراحی و اجرا شود که قطعه ای: (الف) تخصیص کار به اعضای کادر حسابرسي متناسب با آموزش دیدگی، تجربه و مهارتهای آنان صورت گیرد.

(ب) کلیه سطوح کادر حسابرسي مسئولیتهای محول شده و هدفهای روشهایی را که اجرایشان برعهده آنهاست بروشنی درک کنند. همه نکاتی که طی مرحله برنامه ریزی مشخص شده و ممکن است بر ماهیت، دامنه یا زمانبندی روشهایی که قرار است اجراء شود تأثیر بگذارد باید به اطلاع کادر حسابرسي برسد و از آنان خواسته شود که در صورت روبه رو شدن با هرگونه مسئله درخور توجه حسابداری یا حسابرسي مراتب را به افراد مافوق خود اطلاع دهند. (ج) کاربرگها سابقه ای کافی و مناسب از کارهای انجام شده و نتیجه های به دست آمده را نشان دهد. (د) کارهای انجام شده هر یک از اعضای کادر حسابرسي به وسیله افراد بالاتری بررسی شود. بررسی

کار از این جهت ضروری است که، با انجام آن می توان:

- (۱) از کافی و مناسب بودن کار انجام شده اطمینان پیدا کرد، و
- (۲) تأیید کرد که نتیجه به دست آمده حاصل حسابرسيهای انجام شده است.

آخرین مراحل یک حسابرسي نیازمند توجه خاصی است، زیرا در این مراحل، که فشار کاریش از مراحل دیگر است، جهت پیشگیری از اشتباهات و انجام کارهای نالازم، کنترل کار حسابرسي ضرورت ویژه ای پیدا می کند. استفاده از یک فهرست کنترل تکمیل کار، شامل قسمتهایی که باید توسط مدیر مسئول گزارش و تحت نظر وی تکمیل شود، می تواند برای تأمین چنین کنترلی مفید باشد.

مسائلی که در حسابرسي پیش می آید اگر جنبه اصولی یا بحث انگیزی داشته باشد چنانکه ممکن باشد بر «نظر حسابرسي» تأثیر بگذارد، لازم است حسابرسي ضرورت مشورت با سایر حسابرسان با تجربه یا حتی با افراد خارج از مؤسسه حسابرسي را با توجه به محرمانه بودن اطلاعات واحد مورد رسیدگی در نظر بگیرد.

همچنین، لازم است حسابرسي بهترین نحوه نظارت و حفظ کیفیت کلی کارها در مؤسسه حسابرسي را مورد توجه قرار دهد.

ج- ثبت کار حسابرسي

مهمترین دلایل لزوم تهیه کاربرگهای حسابرسي به شرح زیر است:

(الف) مدیرمسئول گزارش باید بتواند اطمینان پیدا کند که کارهای محول شده به نحو مقتضی انجام گرفته است. معمولاً این کار فقط از طریق مراجعه به کاربرگهای تفصیلی تهیه شده توسط انجام دهندگان کار میسر است.

(ب) کاربرگها حاوی شرح مسائل پیش آمده، شواهد مربوط به کارهای انجام شده و نتیجه هایی است که از آنها به دست آمده و در تعیین «نظر حسابرسي» مورد ملاحظه قرار گرفته است. بنابراین در موارد ورق نریند

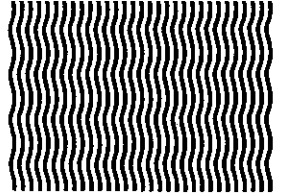
تغییرات مهم در فعالیت و مدیریت واحد مورد رسیدگی را بررسی کند.

حسابرس باید تعداد کادر حسابرسي مورد نیاز، تجربه ها و مهارتهای خاص لازم و زمانبندی مراجعات حسابرسي را تعیین کند و مطمئن شود که کلیه کادر حسابرسي درباره امور واحد مورد رسیدگی و ماهیت و حدود کارهایی که باید انجام دهند به طور خلاصه توجه شده اند. تهیه یادداشتی حاوی رؤس نحوه حسابرسي ممکن است مفید واقع گردد.

در حسابرسيهای مشترک، به منظور تعیین نحوه تخصیص روشهای کنترل و بررسی کارها، لازم است حسابرسان مشترک با یکدیگر مشاوره کنند.

در موارد لازم باید جلسه ای بین مدیر حسابرسي و تمام یا برخی از اعضای تیم حسابرسي تشکیل شود تا موضوعاتی مانند نحوه کلی انجام حسابرسي، مسائلی که ممکن است در جریان حسابرسي پیش آید، زمینه هایی از کار که نیازمند توجه خاصی است، برنامه زمانی حسابرسي و بودجه های زمانی و هزینه ای مورد بحث قرار گیرد و تأیید شود. همچنین ممکن است در مواردی نیاز به تشکیل جلسه ای با صاحبکار باشد. در این جلسه یک یا چند نفر از اعضای ارشد مدیریت صاحبکار مانند مدیرعامل و مدیر امور مالی و رئیس حسابداری و از طرف حسابرسان، مدیر حسابرسي یا سرپرست حسابرسي باید حضور داشته باشند.

جلسه باید ترجیحاً چند هفته پیش از آغاز حسابرسي برگزار شود و مذاکرات براساس دستور جلسه مورد توافق انجام پذیرد. در این جلسه مطالبی مانند برنامه زمانی، تهیه صورتهای مالی و جدولهای



معرفی نامه دستور عمل حسابرسی سازمان حسابرسی

بعدی، می توان به کاربرگهای حسابرسی به عنوان منبع اطلاعات فوق مراجعه کرد.

(ج) تهیه کاربرگها حسابرس را به رعایت نظم و ترتیبی اصولی در شیوه کار خود برمی انگیزد.

کاربرگهای حسابرسی همیشه باید آنقدر کامل و مشروح باشد که حسابرس با تجربه ای که هیچگونه ارتباط قبلی با کار مورد بحث نداشته است، بتواند از طریق آنها تشخیص دهد چه کارهایی انجام شده است و نتیجه گیریها را تایید کند. کاربرگهای حسابرسی باید همزمان با پیشرفت کار تهیه شود تا به فراموشی و از قلم افتادن جزئیات و مسائل نینجامد.

کاربرگهای حسابرسی باید، از جمله شامل صورت خلاصه ای از کلیه نکات برجسته ای باشد که لازم است در مورد آنها قضاوت شود. باید همراه با نکات مزبور، نتیجه گیریهای حسابرس در آن موارد نیز در کاربرگها، منعکس شود. اگر موارد مشکلی از مسائل اصولی و قضائیتی پیش آید، اطلاعات دریافتی مربوط باید، همراه با خلاصه ای از استدلالهای مدیریت واحد مورد رسیدگی و نتیجه گیریهای حسابرس، در کاربرگها منعکس شود. در این قبیل زمینه هاست که ممکن است بعداً قضاوت حسابرس، بویژه از طرف شخص ثالثی که به سبب اطلاعات بعدی و ادراک موقوف در موقعیت بهتری قرار دارد، مورد سؤال قرار گیرد. در این گونه موارد، مهم آن است که بتوان حقایق و اطلاعاتی را که حسابرس هنگام نتیجه گیری خود از آنها اطلاع داشته است ارائه کرد و نشان داد که نتیجه گیری به عمل آمد بر اساس حقایق و اطلاعات مزبور، معقول بوده است.

۳- شناخت دقیق سیستمها و کنترلها و ثبت آنها

طبق استاندارد عملیاتی حسابرسان:

«حسابرس باید شناخت دقیقی از سیستم ثبت و پردازش معاملات واحد تجاری به دست آورد و کفایت آن را به عنوان مبنایی برای تهیه صورتهای

مالی مورد ارزیابی قرار دهد.»

شناخت دقیق سیستمها و کنترلها از طریق مصاحبه حضوری و یا مطالعه دستور عملها انجام می شود و بصورت پیش نویس یادداشت می شود و سپس با دنبال کردن یک یا دو فقره از هر یک از معاملات عمده، یک «آزمون شناخت سیستم» بعمل می آید. بدیهی است که نتایج حاصل از این آزمون، به تنهایی جزء شواهد حسابرسی محسوب نمی شود. لذا نباید وقت زیادی را صرف این رسیدگی کرد.

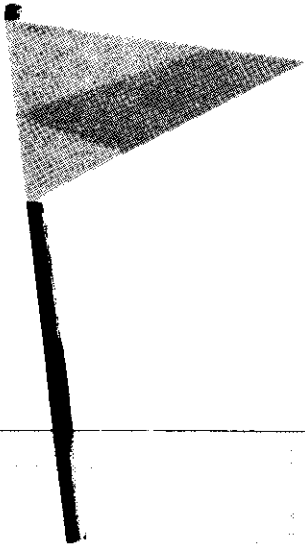
نحوه تشریح سیستمها ممکن است به صورت نوشته یا نمودار یا ترکیبی از هر دو باشد. برای شرح سیستم نمی توان روش بخصوصی را توصیه کرد؛ لیکن لازم است که شرح سیستم واضح، صحیح و خوانا باشد و در تهیه آن از برداختن به جزئیات غیر ضروری و بی مورد خودداری شود. نوشته یا نمودار باید چندان اطلاعات کافی در مورد سیستم ارائه کند که حسابرس بتواند کنترلهای پایه ای خود را تشخیص دهد.

۴- ارزیابی سیستمها و کنترلها

پس از ثبت، یا بهنگام کردن سیستم کنترلهای داخلی صاحبکار، لازم است کنترلهای مستقر مشخص شود و مورد ارزیابی قرار گیرد. برای این منظور باید کنترلهای موجود را با کنترلهای داخلی مورد انتظار حسابرسی که از قبل تهیه شده است، ارزیابی کرد و کنترلها و نقاط ضعف عمده موجود را در سیستم درج کرد. نتیجه ارزیابی مسیر رسیدگی به معاملات بسته به اتکا یا عدم اتکا به کنترلهای داخلی واحد مورد رسیدگی، به دو صورت زیر مشخص می شود:

الف- اگر در نتیجه ارزیابیهای حسابرس، سیستمها و کنترلهای داخلی مؤثر تشخیص داده شدند، می توان برای اثبات رعایت کنترلهای در عمل، به کنترلهای مورد نظر اتکا کرد.

ب- اگر در نتیجه ارزیابیهای حسابرس، سیستمها و کنترلهای داخلی مؤثر تشخیص داده نشدند، روشن است که در این حالت نباید به کنترلهای داخلی اتکا کرد.



۵- آزمونهای رعایت روشها

طبق استاندارد عملیاتی حسابرسان:

«اگر حسابرس بخواهد بر برخی از کنترلهای داخلی اتکا کند باید، پس از شناخت دقیق و ارزیابی آنها، برای بررسی اجرا یا عدم اجرای کنترلها، آزمونهای رعایت روشها را در مورد آنها به کار برد.»

هدف از انجام آزمون رعایت روشها اطمینان یافتن از رعایت یا عدم رعایت روشهای کنترل داخلی در عمل است. لکن، آزمون رعایت روشها، آزمون کنترلی است. ارزش بولی معاملات در آزمون رعایت روشها دارای اهمیت نیست، بلکه اجرا یا عدم اجرای یک روش کنترل است که اهمیت دارد.

حسابرس نمی تواند صرفاً بر اساس ارزیابی اولیه خود بر کنترلهای داخلی اتکا کند، بلکه باید با اجرای آزمونهای رعایت روشها، به گونه معقولی مطمئن شود که کنترلهایی که می خواهد بر آنها اتکا کند به نحو صحیح، و در تمام طول دوره اعمال شده است. باید توجه داشت که در آزمونهای رعایت روشها، خود کنترل است که مورد آزمون قرار می گیرد و نه معاملات؛ در واقع، معاملات صرفاً وسیله ای برای اجرای آزمون هستند. به همین دلیل نیز حسابرس باید کلیه استثناهایی را که در جریان آزمونهای رعایت روشها آشکار شده اند، صرف نظر از

مبلغ معامله مربوط، ثبت و در مورد آنها تحقیق کند («استثناء») در اینجا به مفهوم موردی است که، صرفنظر از وقوع یا عدم وقوع اشتباهات مقداری، کنترل به نحو صحیح اجرا نشده است).

اگر اجرای آزمونهای رعایت روشها استثنائاتی را آشکار نسازد، حسابرس می تواند بر این امر که «کنترل های داخلی مورد آزمون به نحو مؤثری عمل کرده اند» به طور معقول اتکا کند و انجام آزمونهای محتوا بر روی اطلاعات مندرج در سوابق حسابداری را محدود نماید.

اگر آزمونهای رعایت روشها استثنائاتی را آشکار سازد حاکی از این که عملاً کنترل مورد آزمون درست اعمال نشده است، حسابرس باید دلایل مربوط را مشخص و ارزیابی کند که آیا هر یک از استثناءها: (۱) موردی بوده یا بیانگر وجود انحرافات دیگری هم هست، و (۲) حاکی از احتمال وجود استثنائاتی در سوابق حسابداری است یا خیر. اگر توضیحات دریافتی حاکی از موردی بودن استثناءها

باشد، حسابرس باید از طریق، مثلاً با انجام آزمونهای بیشتر، معتبر بودن نتیجه گیریهای خود را ارزیابی کند. اگر توضیحات دریافتی یا آزمونهای بیشتر مؤید این نکته باشد که کنترل های مورد آزمون در تمامی طول دوره بدرستی اعمال نشده اند، حسابرس نمی تواند بر کنترل مزبور اتکاء کند. در این گونه شرایط، حسابرس نمی تواند آزمونهای محتوا را محدود کند مگر آن که بتواند کنترل دیگری را، به عنوان جایگزین برای اتکا مشخص کند. با این همه، قبل از اتکا بر کنترل جایگزین، حسابرس باید آزمونهای مناسبی از نوع آزمونهای رعایت روشها را در مورد آن به عمل آورد. با توجه به مطالب ذکر شده می توان نمودار نحوه کلی حسابرسی را که قبلاً ارائه شد به صورت نمودار زیر تعدیل کرد:

طراحی برنامه آزمون رعایت روشها با استفاده از آزمونهایی از قبیل تهیه شده و با در نظر گرفتن شرایط، اندازه و ماهیت هر واحد مورد رسیدگی انجام می شود. میزان آزمون رعایت روشها باید به گونه ای

تعیین شود که گستردگی معقولی را طی دوره مورد رسیدگی فراهم سازد و در دوره مورد رسیدگی نسبت به تمامی روشها به طرز معقولی فراگیر باشد.

۶- آزمونهای محتوا

طبق استاندارد عملیاتی حسابرسان:

«حسابرس باید چنان شواهد مربوط و قابل اعتمادی را درباره محتوای اطلاعات حسابداری به دست آورد که کفایت آنها امکان نتیجه گیری معقولی را برای وی فراهم سازد.»

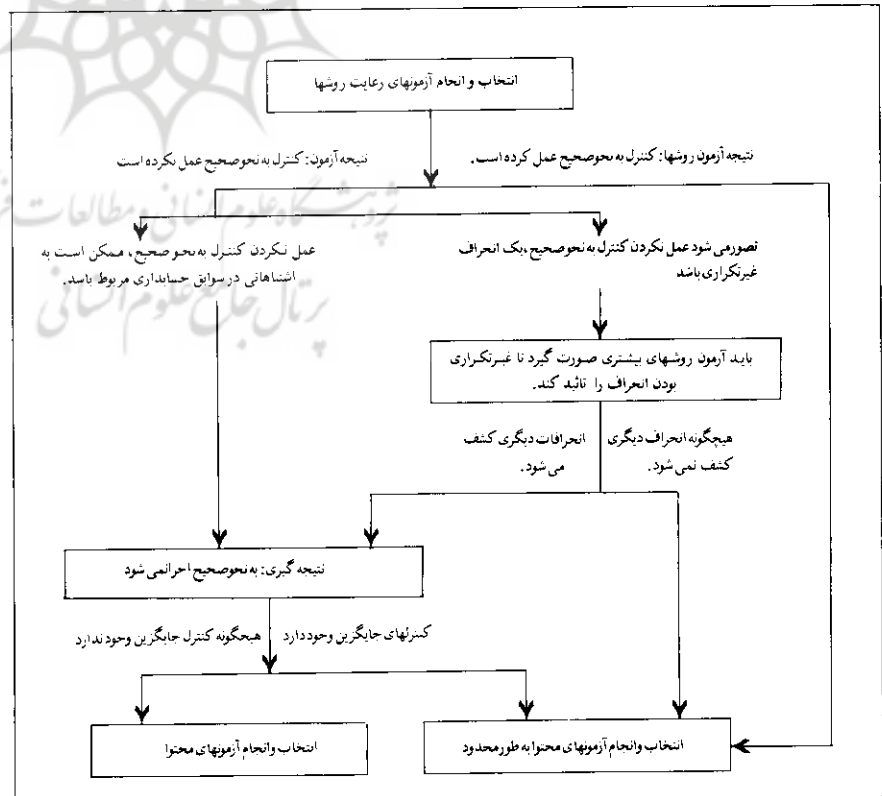
ماهیت شواهد حسابرسی

نتیجه گیریهایی که حسابرس بر مبنای آنها درباره صورت های مالی اظهار نظر می کند، خود، حاصل کسب اطلاعاتی به وسیله حسابرس است که به آنها شواهد حسابرسی اطلاق می شود. منابع و میزان شواهد مورد نیاز برای دست یافتن به سطح اطمینان لازم را حسابرس باید، با در نظر گرفتن نوع رسیدگی که در قرارداد مقرر شده است، تعیین کند.

کافی بودن شواهد

حسابرس بندرت ممکن است از درستی صورت های مالی مطمئن باشد، ولی باید شواهدی مربوط و قابل اعتماد را به چنان میزان کافی به دست آورد که مبنای معقولی برای اظهار نظری درباره صورت های مالی ایجاد کند. قضاوت حسابرس در این باره که چه چیز شواهد کافی، مربوط و قابل اعتماد محسوب می شود از عواملی نظیر موارد زیر تأثیر می پذیرد:

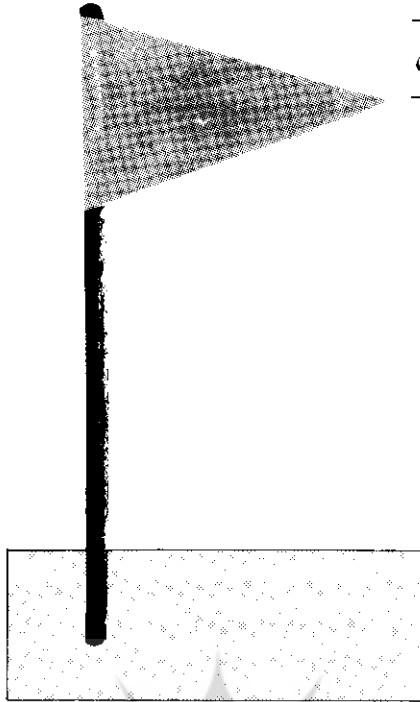
(الف) اطلاعات وی از رشته فعالیت واحد تجاری و بخش صنعتی مربوط



ورق بزنید



معرفی نامه دستور عمل حسابرسی



درون واحد به دست می آید،

(ج) شواهدی که به وسیله حسابرس از راههایی نظیر تجزیه و تحلیل و مشاهده عینی فراهم می آید قابل اعتمادتر از شواهدی است که از دیگران به دست می آید.

حسابرس باید بررسی کند که آیا نتیجه گیریهای مبتنی بر هر یک از انواع مختلف شواهد، با یکدیگر وفق دارند یا خیر. اگر شواهدی که از منابع مختلف به دست آمده اند با یکدیگر موافق نباشند، تا زمانی که مغایرت بین آنها حل نشود، قابل اعتماد بودن هر یک مورد تردید خواهد بود. لیکن، اگر شواهد جداگانه مربوط به یک موضوع، همگی، با هم موافق باشند، ممکن است حسابرس جمعاً درجه اطمینانی بیش از آنچه از تک تک اقلام به دست می آورد، پیدا کند.

(ب) برآورد از میزان احتمال وقوع اشتباهات یا موارد خلاف، که به درج اقلام غیرواقعی در صورتهای مالی بینجامد این احتمال ممکن است از عوامل زیر تأثیر بگیرد:

- (۱) ماهیت و اهمیت هر یک از اقلام صورتهای مالی،
 - (۲) تجربه قبلی حسابرس در مورد قابل اعتماد بودن مدیریت و کارکنان واحد تجاری و سوابق حسابداری آن،
 - (۳) وضعیت مالی واحد تجاری،
 - (۴) تمایلات و جهتگیریهای احتمالی مدیریت،
- (ج) قانع کننده بودن شواهد.

مربوط بودن شواهد

اقلام صورت حساب سود و زیان

آزمونهای محتوا

آزمونهایی است که به منظور کسب شواهدی حاکی از کامل، صحیح و معتبر بودن ارقام و اطلاعات تهیه شده به وسیله سیستم حسابداری تنظیم می شود. این آزمونها که مشتمل بر بررسی جزئیات فعالیتهای مالی و مانده حسابها و همچنین تجزیه و تحلیل نسبتها و روندهای عمده حسابداری است، شواهد حسابرسی مورد نیاز را تأمین می کند.

بررسی مربوط بودن یا نبودن شواهد حسابرسی باید با توجه به هدف کلی «اظهار نظر و ارائه گزارش درباره صورتهای مالی» انجام شود. برای دست یافتن به این هدف، حسابرس باید شواهدی به دست آورد که وی را قادر سازد در پاسخ به سئوالات زیر، نتیجه های معقولی به دست آورد:

اقلام ترازنامه

(الف) آیا کلیه داراییها و بدهیها ثبت شده اند؟
(ب) آیا داراییها و بدهیهای ثبت شده وجود خارجی دارند.

(ج) آیا داراییها متعلق، و بدهیها بدرستی مربوط به واحد مورد رسیدگی است؟

(د) آیا مبالغی که به داراییها و بدهیها نسبت داده شده، طبق رویه های حسابداری مندرج در صورتهای مالی، و بر مبنایی قابل قبول و یکساخت، به دست آمده است؟

(ه) آیا داراییها، بدهیها، سرمایه و اندوخته ها به نحو صحیح افشا شده است؟

قابل اعتماد بودن شواهد

هر چند قابل اعتماد بودن شواهد حسابرسی به شرایط خاص هر مورد بستگی دارد، با این حال مفروضات کلی زیر ممکن است در این مورد مفید واقع شود:
(الف) شواهد نوشتاری قابل اعتمادتر از شواهد شفاهی است.

(ب) شواهدی که از خارج واحد مورد رسیدگی به دست می آید قابل اعتمادتر از شواهدی است که از

۱- آزمونهای محتوا - معاملات

برای اثبات صحت و کفایت سوابق حسابداری که مبنای تهیه صورتهای مالی قرار می گیرد لازم است در مورد معاملات آزمونهای محتوا انجام شود.

در شرایطی که نتایج حاصل از ارزیابی کنترلهای داخلی مؤثر بوده و انجام آزمون رعایت روشها حاکی از اجرای کنترلها در عمل باشد، برای کسب اطمینان بیشتر از کفایت سوابق حسابداری، آزمونهای محتوای مناسبی، با حجم محدود و با توجه

به شرایط خاص هر دسته از معاملات و یا استفاده از برنامه استاندارد رسیدگی به معاملات، حسب مورد طراحی می شود. برنامه استاندارد معاملات، مربوط به رسیدگی خرید، بستانکاران و هزینه ها، فروش، بدهکاران و سایر دریافتهاست.

در شرایطی که نتایج حاصل از ارزیابی کنترل‌های داخلی غیرموثر بوده و یا انجام آزمون رعایت روشها حاکی از اجرا نشدن کنترلها در عمل باشد، آزمون محتوای رسیدگی به معاملات طبق برنامه استاندارد رسیدگی که با توجه به ماهیت شرکت و سیستمهای حسابداری و نقاط ضعف مشهود در کنترل‌های داخلی و اجرای آنها (به منظور وفق دادن روشها با شرایط واحد تجاری) تعدیل شده است، به طور گسترده تر انجام می شود.

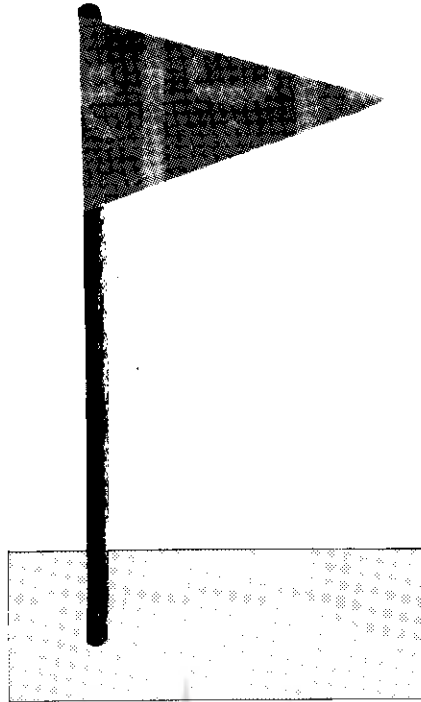
۲- آزمونهای محتوا - روشهای بررسی تحلیلی

این روشها شامل بررسی نسبتهای مهم، روندها و سایر آمارها و رسیدگی به هرگونه تغییرات غیرعادی و غیرمنتظره است. اجرای این روشها را، نه تنها در پایان حسابرسی (از طریق بررسی صورتهای مالی نهایی) بلکه در تمام مدت حسابرسی نیز باید در نظر داشت.

در نظر داشتن این روشها در ضمن حسابرسی، ممکن است برای مثال، تغییری را در امور صاحبکار نشان دهد که حسابرس قبلاً از آن آگاهی نداشته است، و این امر وی را ملزم به تغییر نحوه حسابرسی خواهد کرد.

۳- آزمونهای محتوا - رسیدگی به صورتهای مالی

رسیدگی به صورتهای مالی، عبارت است از عملیات اثبات صحت مانده ها و انجام روشهایی نظیر بررسی تحلیلی که هدف از آنها دست یافتن



به شواهدی دال بر کامل بودن، درستی و اعتبار اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است: همچنین بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، تداوم فعالیت و افشای مواردی نظیر تعهدات سرمایه ای و بدهیهای احتمالی نیز در این چارچوب قرار می گیرد. «برنامه استاندارد رسیدگی به صورتهای مالی که از قبل تهیه شده» باید در صورت لزوم با توجه به شرایط خاص هر صاحبکار تعدیل شود.

۷- بررسی صورتهای مالی

طبق استاندارد عملیاتی حسابرسان:

- ۱- «حسابرس باید صورتهای مالی را به نحوی بررسی کند که همراه با نتیجه گیریهای حاصل از سایر شواهد حسابرسی، برای نظر خود درباره صورتهای مالی به مبنای معقولی دست یابد.»
- ۲- حسابرس باید درباره کلیت صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی اظهار نظر کند.

بنابراین، پس از گردآوری شواهد حسابرسی در مورد اقلام تکی یا گروههایی از اقلام، حسابرس می باید یک بررسی سرجمع نیز انجام دهد تا بتواند نظر خویش را در مورد نکات زیر تعیین کند:

(الف) آیا صورتهای مالی با استفاده از رویه های حسابداری مورد قبول که به طور یکنواخت اعمال شده و مناسب نوع فعالیت واحد تجاری است تهیه و تنظیم شده است؟

(ب) آیا نتیجه عملیات، وضعیت مالی و سایر اطلاعاتی که در صورتهای مالی ارائه شده است با یکدیگر و نیز با شناخت حسابرس از واحد تجاری سازگار است؟

(ج) آیا کلیه مطالب لازم به میزان کافی و به نحو مناسب افشا و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی به نحو مناسب طبقه بندی و ارائه شده است؟

(د) آیا در تهیه و تنظیم صورتهای مالی، کلیه الزامات قانونی و سایر مقرراتی که به تاسیس و نوع فعالیتهاى واحد تجاری مربوط می شود، رعایت شده است؟ و سرانجام،

(ه) آیا نتیجه گیریهای حسابرس از سایر آزمونهای اجرا شده، همراه با نتیجه گیریهای حاصل از بررسی سرجمع صورتهای مالی، وی را قادر می سازد نظر خود را درباره صورتهای مالی تعیین کند؟

۳- حسابرس باید در تمام مدت بررسی، اهمیت نسبی مطالب تحت بررسی و میزان اطمینان به درستی و کامل بودن اطلاعات مندرج در صورتهای مالی را که از سایر رسیدگیهایش ناشی شده است در نظر بگیرد.

۴- تشخیص مطالبی که در انجام بررسی سرجمع باید مورد رسیدگی قرار گیرد، مستلزم مهارت و قوه تحلیل و تفسیر اطلاعات به دست آمده و نیازمند قضاوت درست است. بدین لحاظ، بررسی نباید به کسی که فاقد تجربه و مهارت لازم است واگذار شود.

۵- گرچه بررسی سرجمع صورتهای مالی براساس شناخت حسابرس از نوع فعالیت واحد تجاری به تنهایی به عنوان مبنایی برای اظهار نظر حسابرس درباره صورتهای مالی کفایت نخواهد کرد، لیکن عامل ذیقیمتی در تأیید نتیجه گیریهای حسابرس محسوب می شود. بعلاوه، تعارضهای آشکار می تواند نشاندهنده زمینه هایی باشد که در آنها ممکن است اشتباهات، از قلم افتادگیها، یا موارد خلاف مهمی وجود داشته باشد که قبلاً توسط سایر روشهای حسابرس روشن نشده است. ●

چارچوب نظری در تعیین استانداردها

پنسیلوانیا^{۱۱} آمده است و در همان سال استفان گیل من^{۱۱}، یک معلم حسابداری، کوشید که با نگارش کتاب مفاهیم حسابداری سود در حوزه نامتناهی از نظریه حسابداری، همانندیا را بیاید. در سال ۱۹۴۰، پتون به همراه اس. لیلتون^{۱۳} مقدمه ای بر استانداردهای حسابداری شرکتها^{۱۱} را نگاشتند که توسط انجمن حسابداری آمریکا انتشار یافت و تأثیری بسزا بر تألیفات حسابداری آمریکا به جای گذاشت.

نه فقط آمریکاییان، بلکه مؤلفانی مانند ادواردز^{۱۶} و بری^{۱۷} در انگلستان؛ اشمنباخ^{۱۸}، اشمنیت^{۱۹} و والب^{۲۰} در آلمان؛ لیمپرگ^{۲۱} در هلند؛ زاپا^{۲۲} در ایتالیا و فیتزجرالد^{۲۳} در استرالیا نیز از جمله پیشگامان نظریه پردازی در حسابداری نیمه اول این قرن بوده اند.

تعداد کسانی که در نیمه دوم قرن بیستم به مشارکت در این باره برخاستند، به چندین برابر نیمه نخست رسید. غیر از کوششهای فردی دانشگاهیان و اهل حرفه، که به تنهایی کار می کردند، از طرف انجمنهای حسابداری نیز تلاشهای فراوانی برای شکل دادن به نظریه حسابداری صورت گرفته است. این ابتکارهای گروهی است که در اینجا بیش از همه مورد توجه ماست، مثل اظهارنظرهای انجمنهای حسابداری که با قصد اصلاح بیواسطه کیفیت گزارشدهی مالی شرکتها صورت پذیرفت. احتمالاً نخستین اقدام جمعی حسابداران در تدوین بنیانه ای منسجم در باب نظریه حسابداری در سال ۱۹۳۶ انجام گرفته است؛ یعنی آن زمان که انجمن نوپای حسابداری آمریکا متن پیشنهادی پنج

اشاره:
در انتظار انتشار بیانیه «چارچوب نظری» کمیته تدوین استانداردهای ملی سازمان حسابرسی هستیم. با مقاله «مزایا و محدودیتهای چارچوب نظری» در شماره ۷۴-۷۳ به استقبال بیانیه «چارچوب نظری» آن کمیته رفتیم.

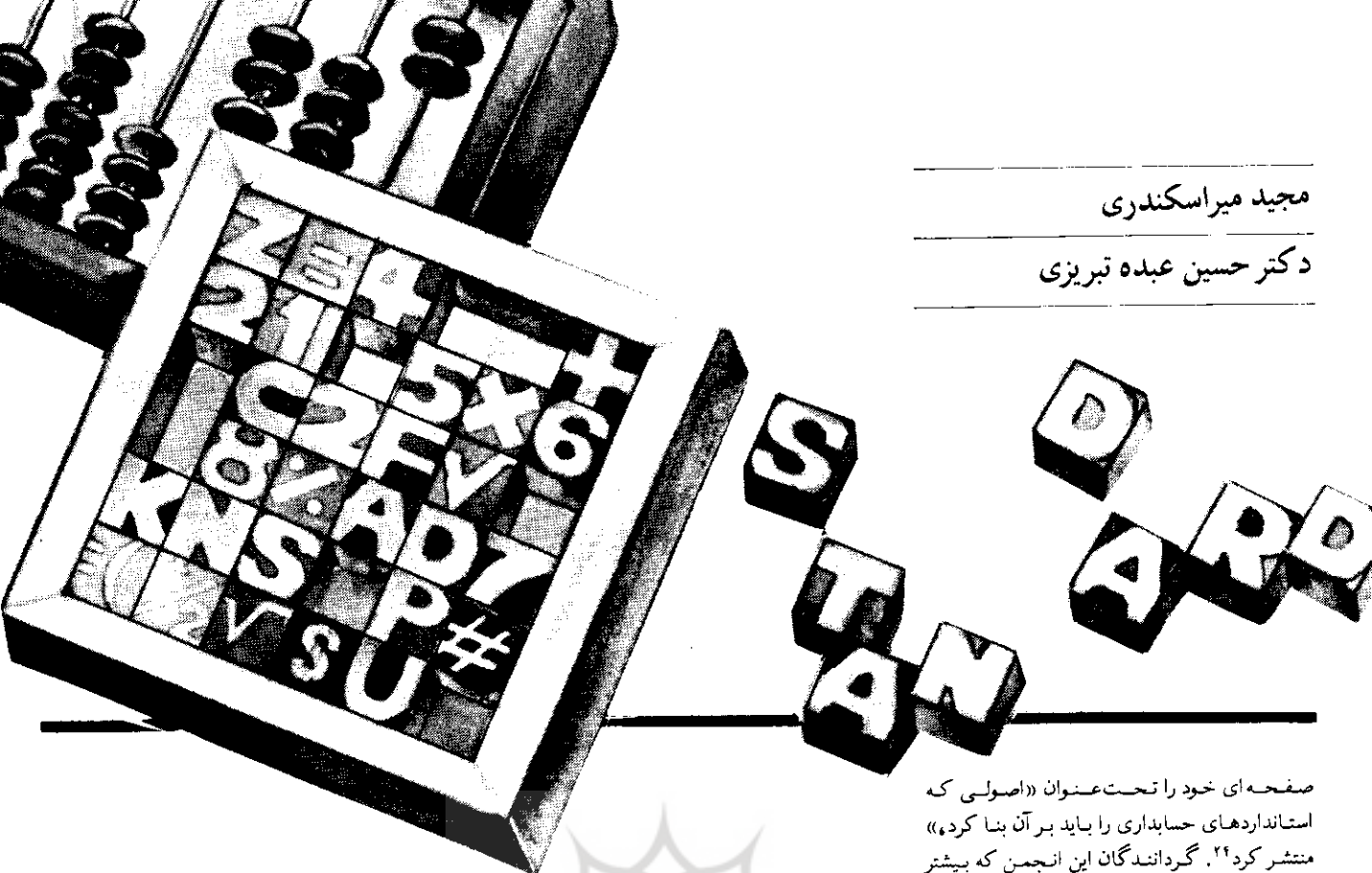
در این مقاله نوشته زف و که لِر، بر تلاشهایی که در این زمینه در کشورهای انگلیسی زبان به عمل آمده است، مروری کوتاه داریم.

از نخستین سالهای قرن بیستم، استادان حسابداری و دست اندرکاران این حرفه، در صدد بسط یک نظریه عام حسابداری بوده اند. از این جمله می توان از آثاری چون فلسفه حسابها^۲ نوشته چارلز ای. اسپراگو^۳ در سال ۱۹۰۸، نظریه حسابداری با توجه خاص به حسابداری شرکتها^۴ تألیف ویلیام. اپتون^۵ در سال ۱۹۲۲ و اقتصاد حسابداری^۶ نوشته جان. ب. کاتینگ^۷ در سال ۱۹۲۹ یاد کرد که جملگی محصول کوششهای آغازین معلمان آمریکایی در درک و بسط نظریه های حسابداری به حساب می آید. اما تمهیداتی نیز از سوی کارگزاران حرفه، مانند کنت مک نیل^۸ صورت گرفته است که ماحصل آن در سال ۱۹۳۹ در کتاب «حقیقت در حسابداری»^۹ از انتشارات دانشگاه



۱- این مقدمه نوشته زف و که لِر ویراستاران کتاب نظریه حسابداری مالی است که در بخش دوم مقاله های گردآوری شده در کتاب آنان آمده است. عنوان این بخش از کتاب «جایگاه اهداف و چهارچوب نظری» است.

S.A. Zeff & T.F. Keller, Financial Accounting Theory, McGraw Hill International Editions, 1987



صفحه‌ای خود را تحت‌عنوان «اصولی که استانداردهای حسابداری را باید بنا کرد»، منتشر کرد^{۲۴}. گردانندگان این انجمن که بیشتر دانشگاهی بودند، امید فراوان داشتند که دیدگاههای اصول حسابداری در درون خود حرفه بیشتر و بیشتر روشن شود تا مبادا اشتباهاً این وظیفه به کمیسیون نوپای بورس و اوراق بهادار^{۲۵} محول گردد. تک‌نگاری پتن و لیتتون^{۲۶} که چهار سال بعد منتشر شد در واقع تفسیر مفاهیم مندرج در بیانیه اصول انجمن حسابداری آمریکا در سال ۱۹۳۶ بود. در سال ۱۹۴۱ و سالهای پس از آن انجمن تجدیدنظرهایی در بیانیه ۱۹۳۶ خود به عمل آورد.

سازمانی که عمدتاً متشکل از دانشگاهیان باشد، بسختی می‌تواند با سازمانی که متشکل از حسابداران حرفه‌ای است، برای نفوذ در نحوه عمل حرفه حسابداری رقابت کند. تا قبل از ۱۹۳۸ هنوز در هیچ جای دنیا، انجمنی حرفه‌ای شکل نگرفته بود که مستمراً به‌طور برنامه‌ریزی شده، وظیفه صدور بیانیه‌های رسمی حسابداری را به‌منظور سمت و سودادن به حرفه حسابداری به‌عهده بگیرد. بنابراین، وقتی در سال ۱۹۳۸ انجمن حسابداران آمریکا^{۲۷} (نامی که در آن زمان انجمن حسابداران خیره آمریکا^{۲۸} داشت) کمیته رویه‌های حسابداری^{۲۹} خود را مأمور انتشار چندین بولتن تحقیقاتی حسابداری برای تعلیم حسابداران مستقل و مشتریان آنان کرد، واقعه درخور توجه و مشخصی به‌وقوع پیوست. انجمن به این ترتیب به‌فشارهای کمیسیون بورس و اوراق بهادار در خصوص حمایت گسترده حرفه‌ای برای کمک به محدود کردن دامنه «اصول

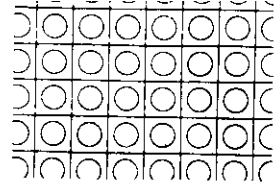
متداول حسابداری^{۳۰}» عکس‌العمل نشان می‌داد. از آن زمان به بعد، نقش اصلی برای اعمال تغییر در رویه‌های حسابداری آمریکا به حرفه حسابداری واگذار شد؛ هر چند که بخش عمومی (عمدتاً کمیسیون بورس و اوراق بهادار) بدقت این تحولات را زیرنظر داشته و گاهی در فرایند تصمیم‌گیری حرفه دخالت کرده است.

زمانی که کمیته رویه‌های حسابداری، طی مراحل مختلف در اواخر دهه ۱۹۳۰ و دهه ۱۹۴۰، داشت به‌منظور سامان دادن به موارد عملی خاص درگیر اصول حسابداری می‌شد، از انجام دادن وظیفه خود بازماند. اما در دهه ۱۹۵۰، برای کمیته و رهبران انجمن مشخص شد تا زمانی که روی مفاهیم اساسی به توافق نرسند، در مورد حل مسائل مشکل پیشرفت چندانی حاصل نخواهد شد. مطالبی همچون: تخصیص مالیات، حسابداری سطح قیمتها، مفهوم فراگیر در مقابل مفهوم عملکرد عملیات جاری، صورتحساب سود و زیان و حسابداری تلفیقی، اعضای کمیته را به چند قسمت تقسیم کرده یا شکاف عمیق بین کمیته و کمیسیون بورس و اوراق بهادار پدید آورده بود. در پس این رودررویی‌ها، اختلاف فلسفی عمیقی نهفته بود بدین معنا که آیا کمیته‌ای که در خصوص یک موضوع ساده نمی‌تواند به رویه متحدالشکلی دست یابد، بنابه مقتضیات سیاسی اکثریت دوسوم، خواهد توانست اراده خود را به مؤسسات حسابداری و

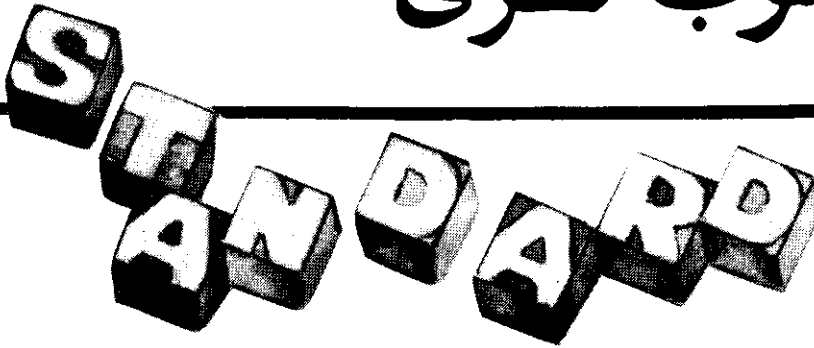
شرکت‌هایی که با اقلیت موافق هستند، تحمیل کند؟ مدیران انجمن به این نتیجه رسیدند که این اختلافات را با سرمایه‌گذاری عمده روی تحقیقات اساسی آسانتر می‌توان حل کرد. اگر روی مفاهیم اساسی توافق به‌عمل می‌آمد، باور این بود که اصول و قوانین حسابداری مبتنی بر آن مفاهیم برای همه به‌سادگی قابل فهم می‌شد. در سال ۱۹۵۹، انجمن با جایگزین کردن عنوان دهن پرکن «هیئت اصول حسابداری^{۳۱}» به جای کمیته رویه‌های حسابداری قبلی، تاکید تازه خود را روی مسئله تحقیقات نشان داد. هیئت جدید به یک دایره تحقیقات حسابداری مجهز شد، و هر دو مشغول بررسی «فرضیه‌های اساسی» و «اصول فراگیر» حسابداری شدند.

در سالهای ۱۹۶۱-۶۲، دو بررسی تحقیقی زیرنظر APB منتشر شد: فرضیه‌های اساسی حسابداری، توسط موریس مونتیس و پاره‌ای از اصول فراگیر حسابداری برای شرکت‌های تجاری، توسط ربرت ت. اسپروز و مونتیس^{۳۲}. ولی هیئت از پذیرش توصیه‌های اصلاحات حسابداری «بنیادی» در این بررسیها خودداری کرد، و اولین حرکت تحقیقی خوشبینانه‌اش برای دستیابی به بنیادهای حسابداری در نطفه خفه شد. چون هر مورد خاص که پیش روی هیئت قرار می‌گرفت و APB ناچار به ارائه نظر درباره آن بود و درست مثل سلف خود کمیته

ورق بزند



چارچوب نظری



رویه‌های حسابداری، بدون تمسک به مجموعه‌ای از نظریه‌های حسابداری که راهنمایش باشد، به‌طور موردی با قضا یا برخورد می‌کرد.

APB دو اقدام دیگر نیز در تدوین تئوری حسابداری به‌عمل آورد، اما این هر دو اقدام بیشتر توصیفی بود تا دستوری. در سال ۱۹۶۵، انجمن حسابداران، مطالعه پل گریدی^{۳۳} را در مورد حرفه و توصیه‌های انجام شده تحت‌عنوان «مجموعه اصول متداول حسابداری برای شرکتهای بازرگانی»^{۳۴} منتشر کرد که هزینه آن را هیئت اصول حسابداری داده بود. پنج سال بعد در سال ۱۹۷۰، هیئت بیانیه شماره ۴، با عنوان «مفاهیم پایه و اصول حسابداری ناظر بر صورتهای مالی مؤسسات بازرگانی»^{۳۵} را منتشر کرد که در واقع صرفاً برشمردن مفاهیم و اصول مورد عمل در حرفه بود. (به‌علاوه چون جنبه بیانیه داشت و نه نظرگاه^{۳۶}، مفاد آن صرفاً جنبه مشورتی داشت و اجباری نبود.)

وقتی حرفه حسابداری وارد دهه ۷۰ شد، اعتقاد غالب و رشد یابنده این بود که پیشرفت در استانداردهای حسابداری بدون تدوین آنچه دیگر «چارچوب نظری» خوانده می‌شد، به‌دست نمی‌آید. APB، به انتشار نظرگاههایی در موارد حتی جدل برانگیزتر از موارد کمیته رویه‌های حسابداری مشغول شد، و سیل انتقادات از اقدامات APB، بار دیگر مدیران انجمن را متوجه اصول بنیادی کرد. در سال ۱۹۷۱، انجمن که از هر طرف مورد انتقاد قرار گرفته بود، افرادی را موظف کرد تا در زمینه هدفهای صورتهای مالی به مطالعه‌ای ویژه بپردازند. اعضای گروه مطالعه از طیف گسترده‌ای انتخاب شده بودند: سه شریک از ۸ مؤسسه بزرگ حسابرسی، دو استاد حسابداری، دو مدیر مالی، یک تحلیلگر سرمایه‌گذاری، و یک

اقتصاددان. رابرت م. تروبلاد^{۳۷} که خود حرفه‌ای متشخص و رئیس سابق انجمن حسابداران بود به ریاست گروه برگزیده شد. گروه در گزارش ۶۷ صفحه‌ای خود تحت‌عنوان «اهداف صورتهای مالی» (انجمن حسابداران خیره آمریکا، ۱۹۷۳) با رویکرد سنتی بر صورتهای مالی در جهت گزارشگری برای مباشرت^{۳۸}، بر سودمندی صورتهای مالی در ارائه اطلاعاتی که سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان را «برای پیش‌بینی، مقایسه، و ارزیابی جریانهای نقدی بالقوه برحسب مقدار، زمان، و عدم اطمینان آنها» کمک کند، تأکید کرد^{۳۹}. (در سال ۱۹۶۶ مدتها قبل از انتشار گزارش تروبلاد، کمیته‌ای از انجمن حسابداری آمریکا بیانیه اصول حسابداری سنت شکنی منتشر کرد^{۴۰} که به جای تأکید بر مباشرت، بر سودمندی اطلاعات حسابداری برای تصمیمهای اقتصادی تکیه می‌کرد^{۴۱}.)

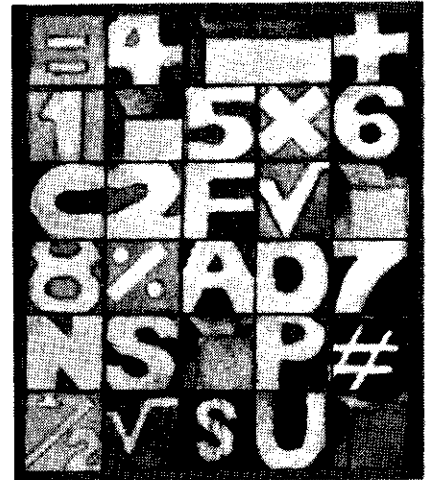
در سال ۱۹۷۳، درست مثل ۱۹۵۹، عرصه استانداردسازی از بن متحول شد، و هیئت استانداردهای حسابداری مالی^{۴۲} جایگزین هیئت اصول حسابداری شد که سخت مورد انتقاد قرار گرفته بود. غیر از انتشار بیانیه‌های استانداردهای حسابداری مالی^{۴۳} که اساس معتبری برای «اصول متداول حسابداری» شد، FASB کار روی تعدادی بیانیه مفاهیم حسابداری مالی^{۴۴} را هم شروع کرد. بیانیه‌های اخیر قرار بود مصالح چارچوب نظری هیئت باشد. بیانیه مفهوم شماره ۱ در سال ۱۹۷۸ منتشر شد و با عنوان «اهداف گزارشدهی مالی مؤسسات بازرگانی» به‌طور وسیعی توصیه‌های گروه مطالعاتی تروبلاد را به کار گرفت، و حتی فراتر رفت و به جای تمرکز صرف بر صورتهای مالی، بر همه مشکلات گزارشدهی مالی،

به مدیریت شرکت، از جمله افشاء کمتی و کیفی تکیه کرد.

موضوع بیانیه‌های مفهوم ۲ و ۳ که هر دو در سال ۱۹۸۰ انتشار یافت به ترتیب «ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری» و «عناصر صورتهای مالی» بود. اما وقتی این بیانیه‌ها منتشر شد، هیئت زود دریافت که رسیدن به توافق روی مفاهیمی چون «تشخیص»^{۴۵} و «اندازه‌گیری»^{۴۶} تا چه حد دشوار است. «تشخیص» به ضوابط تعیین‌کننده زمان ثبت تغییرات در داراییها، بدهیها، و حقوق صاحبان (از جمله درآمدها، مخارج و زیانها) در حسابها اشاره می‌کند. «اندازه‌گیری» به مبلغ پولی این تغییرات پس از اینکه مشخص شدند، مربوط می‌شود. اینها مسائل بنیادی برای ارزیابی دارایی و بدهی و تعیین درآمد است؛ مسائلی که هم کمیته رویه‌های حسابداری و هم هیئت اصول حسابداری را با دشواری روبرو ساخته است. این هیئت غیر از یک بیانیه دیگر در مورد سازمانهای غیرتجاری، به انتشار هیچ بیانیه مفهومی دیگری دست نزد.

در کشورهای دیگر هم روی اهداف و چارچوب ذهنی، تحقیقاتی صورت گرفته است که مؤسسات حسابداری هزینه آنها را پرداخته‌اند.^{۴۷} در استرالیا و بریتانیا تحقیقاتی روی اهداف شده است. در سال ۱۹۷۲، بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا^{۴۸} مطالعه‌ای را با عنوان اهداف و مفاهیم صورتهای مالی اثر کنلی و استابوس^{۴۹} منتشر کرد. قبل از آن در ۱۹۷۰، مطالعه‌ای تحت‌عنوان بیانیه اصول استرالیایی^{۵۰} نوشته جان کنلی منتشر شده بود که از روی تحقیق موجودیهای ۱۹۶۵ پل گریدی که برای APB انجام داده بود، الگو برداشته شده

بود. ارگانهای تعیین استاندارد استرالیا (در آن زمان دوتا بودند) نتوانستند هیچ اقدامی روی این دو مطالعه به عمل آورند. تحقیق دومی از استرالیا که توسط همان بنیاد تأمین مالی شد، در ۱۹۸۲ منتشر گردید: اهداف و مفاهیم پایه حسابداری از آلن د. برتن.^{۵۱} طرحی حتی بلندپروازانه تر در



بریتانیا در ۱۹۷۴-۷۵ پیاده شد و طی آن یک گروه ۱۱ نفری از کمیته هدایت استانداردهای حسابداری^{۵۲} گزارش اولیه‌ای در ۸۱ صفحه در مورد «قلمرو و هدفهای گزارشهای مالی در پرتونیزها و شرایط جدید» با عنوان گزارش شرکتها^{۵۳} منتشر کردند. نسخه اولیه گزارش توصیه‌های جورانه‌ای دربر داشت، و از جمله به مدیریت پیشنهاد می‌کرد که صورت ارزش افزوده و گزارشی از چشم اندازهای آینده شرکتها منتشر کند و نیز توصیه می‌کرد که گزارشهای مالی شرکتها پایه‌های ارزشیابی چندگانه (مثلاً ترکیبی از قیمت تمام شده تاریخی تعدیل شده برای تورم، هزینه جایگزینی، ارزش تحقق خالص، ارزش فعلی خالص، و ارزش برای شرکت) داشته باشد. هر چند اعضای گروه تحقیق که طیف گسترده‌ای از صاحبان علائق و تجربه‌های مختلف در حرفه حسابداری بودند، به اتفاق آرا گزارش را تأیید کردند، اما کمیته

هدایت استانداردهای حسابداری خود هرگز رسماً آن توصیه‌ها را به کار نگرفت.

در سال ۱۹۸۰، انجمن حسابداران خیره‌کانادا^{۵۴} تحقیق مهمی را انتشار داد که هم به موضوع چارچوب نظری مربوط می‌شد و هم به فزاینده‌ی که طی آن ارگان تعیین استاندارد از چارچوب استفاده می‌کند. این گزارش به درخواست انجمن توسط ادوارد استامپ نوشته شد و عنوان آن «گزارشدهی شرکتها و تحولات آینده آن»^{۵۵} بود. استامپ که عضو انجمن حسابداران خیره‌کانادا بود، در عین حال سمت عضویت هیئت علمی در دانشگاه‌های بریتانیا را داشت. وی چندین ضابطه (FASB پیش‌تر از ترکیب «ویژگیهای کیفی» بدین منظور استفاده کرده بود) پیشنهاد کرد تا برای ارزیابی کیفیت گزارشدهی مالی توسط تهیه‌کنندگان، استفاده‌کنندگان، و تدوین‌کنندگان استانداردها به کار رود. استامپ در مورد نحوه به کارگیری چارچوب نظری می‌گوید: «جزء لاینفکی از فلسفه این تحقیق آن است که تدوین استانداردهای حسابداری می‌باید تکاملی باشد، و درست نیست که روش جبری، سلطه‌جویانه، و دستوری دنبال شود.»^{۵۶} وی می‌پذیرد که نیازهای استفاده‌کنندگان همگن و غیرقابل تغییر نیست و این دیدگاه را مردود می‌داند که چارچوب نظری نباید به رویه‌های حسابداری مجاز تبدیل و حتی به مبنای ارزیابی مختلف میدان دهد. (استامپ عضو بانفوذ گروه کار انگلیسی بود که در سالهای ۱۹۷۴-۷۵ نسبت به استفاده از صورتهای مالی چندستونی، که هر ستون مبنای ارزیابی متفاوتی داشت، نظری مساعد ابراز کرد.)

وی معتقد است که روش FASB در تدوین چارچوب نظری و تدوین استانداردهای حسابداری ملهم از آن ذهنیت قانونگذاری است که در حوزه قوانین مدنی یافت می‌شود. استامپ بیشتر به طرز عمل قوانین عرفی گرایش دارد که طی آن کمیته استانداردهای حسابداری انجمن حسابداران کانادا دانش و تجربه اعضای خود را به کار بگیرد و استانداردهایی را تدوین کند که بر هدفها و ضوابط

کیفیتی درست شبیه آنچه در تحقیق وی آمده است، متکی باشد. او همچنین به هیئت استیناف قائل است که مشکلاتی را بررسی کند که در جریان کار برای حساب‌برسان پیش می‌آید. دیدگاه استامپ از فرایند تعیین استاندارد اساساً اقتضایی است، درحالی که غالباً هیئت استانداردهای حسابداری مالی را ارگان مقننه می‌داند.^{۵۷}

تفاوتهای نهادی مقایسه راه‌حلهای کانادا و آمریکا را دشوار می‌کند. در کانادا، کمیسیون اوراق بهادار ایالتی و مقامات قانونگذاری ایالتی و فدرال به انجمن حسابداران خیره‌کانادا تا حد زیادی استقلال عمل اعطا کرده‌اند. بجز در چند مورد استثنایی، کمیته استانداردهای حسابداری انجمن کانادا بکلی از قید نظارت واحدهای دولتی زیاده‌طلب آزاد است. برعکس در ایالات متحد کمیسیون بورس و اوراق بهادار از نزدیک مواظب FASB است و بر شرکتهایی که در حوزه اختیارات او قرار دارند، نظر خود را تحمیل می‌کند که گزارشهای فوق‌العاده خاصی تهیه کنند. عطف کمیسیون برای گزارشدهی مفصل و ناسازگاری دیوانسالارانه‌اش با انعطاف رویه‌های عملی، آزادی حرفه‌ای هیئت استانداردهای حسابداری مالی را بسیار محدود می‌کند. ●

ورق بزیید

2. The Philosophy of Accounts.
3. Charles E. Sprague.
4. Accounting Theory with Special Reference to the Corporate Enterprise.
5. William A. Paton.
6. The Economics of Accountancy.
7. John B. Canning.
8. Kenneth Mac Neal.
9. Truth in Accounting.
10. University of Pennsylvania.
11. Stephan Gilman.
12. Accounting Concepts of Profit.



چارچوب نظری

دنیاه محاسبه هزینه رعایت
مقررات جدید حسابرسی

هزینه های پیشگفته نخواهند بود.

البته بخش درخور توجهی از هزینه های اضافی حسابرسی در اجرای مقررات جدید راه، هزینه های مربوط به ثبت جزئیات در پرونده حسابرسی تشکیل می دهد. اگرچه بسیاری از پاسخ دهندگان به پرسشنامه ای که پیش از این از آن یاد کردیم مقررات وضع شده را مناسب دانسته اند، اما اقلیتی وسیع - نزدیک به ۴۱ درصد - نیز گفته اند که مقررات یاد شده، بیش از حد وارد جزئیات امور شده است.

برای اطمینان از رعایت مقررات جدید در زمینه روشهای حسابرسی و مستندسازی رسیدگیها، می توان به خرید جزوه نظام حسابرسی شرکت های کوچک به وسیله ۵۶ درصد از مؤسسه های حسابرسی استناد کرد. درحالی که این جزوه با استقبال مؤسسه های حسابرسی کوچک روبرو بوده، اما از طرف سایر مؤسسه ها استقبال نشده است. چه برخی ارتباط دقیق مفاد این جزوه را با وضعیت شرکت های کوچک مورد تردید قرار داده اند و عقیده دارند که تهیه کنندگان آن درک درستی از واقعیت حسابرسی شرکت های کوچک ندارند.

به هر حال بررسیهای مقدماتی درباره هزینه رعایت مقررات جدید حسابرسی برای شرکت ها و مؤسسه های حسابرسی کوچک، نشان داده است، که این مسئله با تردیدهای جدی روبروست و به نظر می رسد هر ذینفع باید خود درباره مزایای رعایت مقررات جدید برای شرکت های کوچک و سهامداران آنها تصمیم گیری کند. چه اگر حتی ۵۰ درصد از بار هزینه اجرای مقررات جدید نیز با حذف حسابرسی شرکت های کوچک ازدوش مجموع مؤسسات اقتصادی برداشته شود، به سهم خود رقم درخور توجهی خواهد بود.

در حالی که انجمن مربوط با حذف حسابرسی شرکت های کوچک نظر موافق دارد، اما خزانه داری، اداره مالیات، وزارت تجارت و صنعت و بانکها با این مسئله مخالفند. در چنین شرایطی این پرسش مطرح است که آیا آن زمان نرسیده است که این گروه نیز باتوجه به تحمل هزینه زیاد اجرای مقررات جدید، بر شرکت های کوچک، در نظر خود بازنگری کنند؟ ●

- 40. American Accounting Association. A Statement of Basic Accounting Theory
- 41. - بیسانیه نظریه پایه حسابداری که در سال ۱۹۶۶ توسط انجمن حسابداری امریکا منتشر شد
- 42. Financial Accounting Standard Board (FASB)
- 43. Statements of Financial Accounting Standard (SFASs)
- 44. Statements of Financial Accounting Concepts (SFACs)
- 45. Recognition
- 46. Measurement

۴۷ - مروری جالب را از تلاشهایی که در این زمینه در چندین کشور صورت گرفته است، در مقاله ای به نام «نقش چارچوب نظری در گزارشدهی مالی شرکتها» درمآخذ زیر بخوانید:

K.V.Pearnell. [The Function of a Conceptual Framework for Corporate Financial Reporting] *Accounting and Business Research*. (Autumn 1982), pp. 243-246.

- 48. Australia's Accountancy Research Foundation
- 49. W.J. Kenley and G.J. Staubus. *Objectives and Concepts of Financial Statements*
- 50. A Statement of Australian Principles.
- 51. Allan D. Barton. *Objectives and Basic Concepts of Accounting*
- 52. *Accounting Standards Steering Committee*.
- 53. *The Corporate Report*
- 54. *Canadian Institute of Chartered Accountants*
- 55. Edward Stamp. *Corporate Reporting: Its Future Evolution*. 1980. John Boersma. [Corporate Reporting in Canada and the US.] *C A magazine* (July 1981) and Stamp's reply. *Letters, C A magazine* (October 1981).

۵۶ - همان گزارش، صفحه ۱.
۵۷ - اگر به نقدی از گزارش استامپ علاقه دارید، به مقاله جان بویرسما در مجله حسابداری کانادا و پاسخ استامپ در همان مجله رجوع کنید ●

- 13. A.C.Littleton.
- 14. An Introduction to Corporate Accounting Standards.
- 15. American Accounting Association.
- 16. Edwards
- 17. Bary
- 18. Schmalenbach
- 19. Schmidt
- 20. Walb
- 21. Limperg
- 22. Zappa
- 23. Fitzgerald.

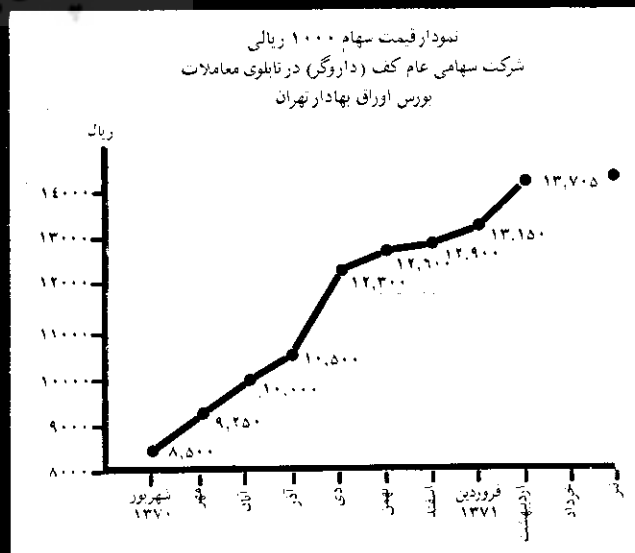
24. [A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports.] *The Accounting Review* (June 1936), p. 187.

- 25. Securities and Exchange Commission.
- 26. Paton and Littleton.
- 27. American Institute of Accountants.
- 28. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 29. Committee on Accounting Procedure.
- 30. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
- 31. Accounting Principles Board.
- 32. *The Basic Postulates of Accounting*, by Maurice Moonitz and *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises* by Robert T. Sprouse and Moonitz.
- 33. Paul Grady.
- 34. Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises.
- 35. Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises.
- 36. Opinion.
- 37. Robert M. Trueblood.
- 38. Stewardship

۳۹ - اگر به خلاصه ای از جمع بندیهای کلی بررسی تروبلاد علاقه دارید، به نوشته جورج اچ. سوتر درمآخذ زیر رجوع کنید. سوتر مدیر گروه تحقیق بود:

George H.Sorter. [Objectives of Financial Statements,An Insider View]. *C A magazine* (November 1973).

در خدمت بهداشت و سلامت جامعه



داروگر در خدمت بهداشت و سلامت جامعه

۶۹/۱۲/۲۹	۷۰/۱۲/۳۰	
میلیون ریال	میلیون ریال	خلاصه ترازنامه
۲,۱۳۶	۳,۲۵۶	دارایی های ثابت
۱۶۶	۱,۰۶۶	سایر دارایی ها و سرمایه گذارینها
۲,۹۸۹	۵,۳۹۲	مواد اولیه و لوازم بسته بندی
۴۸۹	۱,۵۲۱	کالا و سایر موجودیها
۳,۹۷۱	۲,۱۷۸	سفارشات و کالای در راه
۵,۲۵۵	۵,۰۱۷	مطالبات بیش برداختها و نقد
<u>۱۵,۰۰۶</u>	<u>۱۸,۴۳۰</u>	
۴,۳۲۹	۱,۰۸۶	ذخیره مالیات بردرآمد
۷,۶۹۸	۱۰,۰۱۷	بدهی های جاری
۸۴۱	۱,۰۵۵	ذخیره مزایای پایان خدمت
۲,۱۳۸	۶,۲۷۲	حقوق صاحبان سهام
<u>۱۵,۰۰۶</u>	<u>۱۸,۴۳۰</u>	

بودجه سال	تولید ۱۳۷۰	ظرفیت تولیدی	
۱۳۷۱			
تن	تن	تن	
۱۰,۰۰۰	۹,۱۹۴	۵,۰۰۰	صابون
۶,۰۰۰	۵,۸۱۴	۱,۷۰۰	شامپو
۲۱,۷۵۰	۱۴,۹۸۳	۱۳,۲۰۰	مواد پاک کننده
۱,۰۵۰	۱,۰۳۳	۲,۲۹۳	سایر محصولات
<u>۳۸,۸۰۰</u>	<u>۳۱,۰۲۴</u>	<u>۲۲,۱۹۳</u>	جمع

۱۳۶۹	۱۳۷۰	
میلیون ریال	میلیون ریال	خلاصه سود و زیان
۱۶,۵۵۶	۲۰,۵۰۰	فروش
۱,۵۳۴	۳,۷۹۲	سود ویژه پس از مالیات
-	۳,۱۶۰	اختصاص به اندوخته ها
۷۶۹	۶۷۸	اختصاص سود نقدی

درصد	
۴۹/۸	سهامداران خصوصی
۹/۰۰	شرکت سرمایه گذاری ملی ایران
۱۲/۲	سازمان صنایع ملی ایران
۱/-	سازمان مالی گسترش
۲۸/-	سهام تحت سرپرستی بنیاد شهید
<u>۱۰۰/-</u>	

ترکیب سهامداران: در پایان سال ۱۳۷۰ ترکیب سهامداران به این شرح بوده است:

● سرمایه گذارینها: معادل ۱۴,۲۵ درصد از سهام شرکت تحقیقات و توسعه صنایع شوینده و بهداشتی متعلق به شرکت کف می باشد.

● طرح توسعه: کارخانه تولید تیوپ آلومینیوم و پلاستیک در شهر صنعتی رشت برای تولید حدود ۵۰ میلیون عدد در سال، در حال ساخت و تکمیل می باشد.

● موجودی مواد اولیه: مواد اولیه موجود، برای تولید ۸ ماه تا یکسال کافی است.

● بورس اوراق بهادار: سهام شرکت از سال ۱۳۶۸ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و مرتباً مورد معامله قرار گرفته است.

● وضع تولیدی سال ۱۳۷۱: با توجه به نیاز بازار و وجود مواد اولیه کافی، وضعیت تولیدی به مراتب از سالهای قبل بهتر خواهد بود.

● صادرات: صادرات محصولات شرکت کف به کشورهای مختلف از سال ۱۳۷۰ آغاز شده است. پیش بینی می شود در سال ۱۳۷۱ معادل ۳,۴۵۰ تن صادرات وجود داشته باشد.

● مالیات: بدهی مالیاتی شرکت تا پایان سال ۱۳۶۸ قطعی و پرداخت شده و برای سنوات ۶۹ و ۷۰ نیز ذخیره لازم در حسابها منظور شده است.

مُشک آنست که خود بیوید...



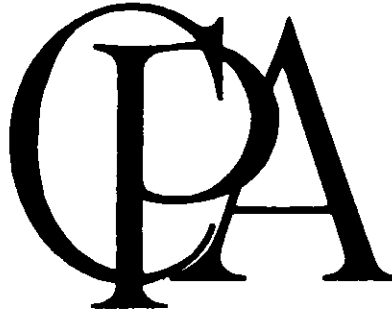
شپوشگاه علوم انسانی و مطالعات
رتال جامع علوم انسانی





پودمان کاہلو ایشانی وسط
تالیہ ہوسو

Musk
SOAP



ترجمه: منصور شمس احمدی

مرحله دوم حسابداری مدیریت

قسمت دوم

سوالات ۳۳ تا ۳۵ مبتنی بر اطلاعات مربوط به عملیات تولیدی شرکت آرپ، به شرح زیر طرح شده است:

۸۹/۳/۳۱	۸۹/۳/۱	موجودی کالا
۳۰۰۰۰	۳۶۰۰۰	مواد مستقیم
۱۲۰۰۰	۱۸۰۰۰	کار در جریان ساخت
۷۲۰۰۰	۵۴۰۰۰	کالای ساخته شده

سایر اطلاعات مربوط به ماه مارس ۱۹۸۹ به شرح زیر است:

دولار ۸۴۰۰۰	مواد اولیه خریداری شده
دولار ۶۰۰۰۰	دستمزد مستقیم
۷/۵	نرخ دستمزد مستقیم هر ساعت
۱۰	نرخ سربار کارخانه برای هر ساعت کار مستقیم

۳۳- بهای اولیه برای ماه مارس ۱۹۸۹ چه مبلغی است؟

الف - ۹۰۰۰۰ دلار	ب - ۱۲۰۰۰۰ دلار
ج - ۱۴۴۰۰۰ دلار	د - ۱۵۰۰۰۰ دلار

۳۴- هزینه تبدیل برای ماه مارس ۱۹۸۹ چه مبلغی است؟

الف - ۹۰۰۰۰ دلار	ب - ۱۴۰۰۰۰ دلار
ج - ۱۴۴۰۰۰ دلار	د - ۱۷۰۰۰۰ دلار

وقت برآوردی ۴۵ تا ۵۵ دقیقه

۳۱- شرکت پن، در تهیه بودجه نقدی ماه مه ۱۹۸۹ خود پیشبینیهای زیر را به عمل آورد:

۳,۰۰۰,۰۰۰ دلار	فروش
۲۵ درصد	سود ناویژه (بر مبنای فروش)
۱۴۰,۰۰۰ دلار	کاهش موجودی کالا
۲۴۰,۰۰۰	کاهش حسابهای پرداختی برای موجودی کالا

پیشبینی وجوه پرداختی برای موجودی کالا در ماه مه ۱۹۸۹ چه مبلغی است؟

الف - ۲,۳۵۰,۰۰۰ دلار	ب - ۲,۱۱۰,۰۰۰ دلار
ج - ۲,۱۰۰,۰۰۰ دلار	د - ۱,۸۷۰,۰۰۰ دلار

۳۲- شرکت الک در تولید کالای ماه مارس ۱۹۸۹ متحمل ضایعات عادی به مبلغ ۵۰۰۰ دلار و ضایعات غیرعادی به مبلغ ۹۰۰۰ دلار شد. شرکت الک چه مبلغی را باید به عنوان هزینه دوره در ماه مارس ۱۹۸۹ منظور کند؟

الف - صفر دلار	ب - ۵۰۰۰ دلار
ج - ۹۰۰۰ دلار	د - ۱۴۰۰۰ دلار

ورق برنید



۳۵ - قیمت تمام شده کالای ساخته شده برای ماه مارس ۱۹۸۹ چه مبلغی است؟

الف - ۲۱۸,۰۰۰ دلار
ب - ۲۲۴,۰۰۰ دلار
ج - ۲۳۰,۰۰۰ دلار
د - ۲۳۶,۰۰۰ دلار

۳۶ - شرکت کرن در نظر دارد در یک پروژه دو ساله که انتظار می‌رود جریان وجه نقد حاصل از عملیات آن، پس از کسر مالیات برای سال اول ۵۰,۰۰۰ دلار و بسرای سال دوم ۸۰,۰۰۰ دلار باشد، سرمایه گذاری کند. نرخ بازده داخلی مورد انتظار کرن ۱۵ درصد است. ارزش فعلی یک دلار برای یک دوره با نرخ ۱۵ درصد، برابر با 0.870 و برای دو دوره با نرخ ۱۵ درصد برابر 0.756 است. ارزش آینده یک دلار برای یک دوره با نرخ ۱۵ درصد برابر $1/150$ و برای دو دوره برابر با $1/323$ است. حداکثر مبلغی که کرن باید بلافاصله سرمایه گذاری کند، چه میزانی است؟

الف - ۸۱,۶۷۰ دلار
ب - ۱۰۳,۹۸۰ دلار
ج - ۱۳۰,۰۰۰ دلار
د - ۱۶۳,۶۴۰ دلار

سوالات ۳۷ تا ۳۸ بر اساس اطلاعات مربوط به شعبه شرقی شرکت یولا برای سال ۱۹۸۸، بشرح زیر طرح شده است:

فروش ۶۲۰,۰۰۰ دلار
هزینه‌های متغیر ۵۰۰,۰۰۰ دلار
هزینه‌های ثابت قابل ردیابی ۱۰۰,۰۰۰ دلار
متوسط سرمایه گذاری ۵۰,۰۰۰ دلار
نرخ بهره تخصیص داده شده ۱۸ درصد

۳۷ - نرخ بازگشت سرمایه چقدر است؟

الف - ۴۰ درصد
ب - ۲۹ درصد
ج - ۱۸ درصد
د - ۸/۳۳ درصد

۳۸ - درآمد اضافی چه مبلغی است؟

الف - ۳۶۰۰ دلار
ب - ۹۰۰۰ دلار
ج - ۱۱۰۰۰ دلار
د - ۲۰۰۰۰ دلار

۳۹ - سیستم حسابداری قیمت تمام شده شرکت آکس بر اساس سفارش کار است. اقلام بدهکار (بستانکار) زیر طی ماه مارس ۱۹۸۹ در حساب کار در جریان ساخت منعکس شده است:

مارس شرح	مبلغ
۱ مانده	۲۰۰۰ دلار
۳۱ مواد مستقیم	۱۲۰۰۰ دلار
۳۱ دستمزد مستقیم	۸۰۰۰ دلار
۳۱ سربار کارخانه	۶۴۰۰ دلار
۳۱ به حساب کالای ساخته شده	۲۴۰۰۰ دلار

شرکت آکس هزینه سربار را بر اساس نرخ از پیش تعیین شده ۸۰ درصد دستمزد مستقیم به حساب منظور می‌کند. هزینه دستمزد مستقیم منظور شده به حساب سفارش شماره ۹، تنها سفارشی که در پایان ماه مارس ۱۹۸۹ در جریان تولید بوده، به مبلغ ۱۰۰۰ دلار است. هزینه مواد مستقیم منظور شده به سفارش شماره ۹ چه مبلغی است؟

الف - ۱۲۰۰۰ دلار
ب - ۴۴۰۰ دلار
ج - ۲۶۰۰ دلار
د - ۱۵۰۰ دلار



۴۰ - شرکت دورو در نظر دارد ماشین آلای بی مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ دلار خریداری کند که انتظار می رود هزینه های نقدی شرکت را پس از کسر مالیات، سالانه به میزان ۲۵,۰۰۰ دلار کاهش دهد. ماشین آلات، فاقد ارزش اسقاط هستند، عمر مفید آنها ۱۰ سال پیشبینی شده و به روش خط مستقیم مستهلک خواهند شد. نرخ حسابداری بازده ماشین آلات مزبور بر اساس سرمایه گذاری اولیه چه میزان است؟

الف - ۱۰ درصد
ب - ۱۵ درصد
ج - ۲۵ درصد
د - ۳۵ درصد

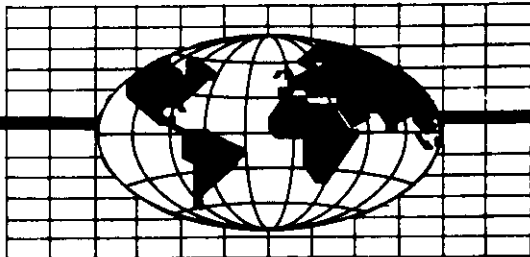
توضیح: از سؤال شماره ۴۱ مرحله دوم حسابداری، مسائل مالیاتی که مخصوص شرایط ایالات متحد آمریکا است، مطرح می شود و به دلیل نداشتن هیچگونه ارتباط با شرایط ایران، از ترجمه آن خودداری می شود.

پاسخنامه - حسابداری مرحله دوم

توضیح اینکه این پاسخها به صورت غیررسمی به وسیله کمیته برگزارکننده امتحانات پیشنهاد شده است و لزوماً نظر قطعی و نهایی انجمن حسابداران خبره آمریکا نیست (سی سؤال اول در شماره گذشته درج شده است).

شماره سؤال	پاسخ صحیح	شماره سؤال	پاسخ صحیح
۱	الف	۲۱	ج
۲	ب	۲۲	ج
۳	د	۲۳	ج
۴	د	۲۴	ج
۵	ج	۲۵	الف
۶	الف	۲۶	د
۷	الف	۲۷	ب
۸	الف	۲۸	ب
۹	ب	۲۹	د
۱۰	ج	۳۰	الف
۱۱	د	۳۱	الف
۱۲	ج	۳۲	ج
۱۳	د	۳۳	د
۱۴	ج	۳۴	ب
۱۵	ب	۳۵	د
۱۶	ب	۳۶	ب
۱۷	الف	۳۷	الف
۱۸	ب	۳۸	ج
۱۹	ب	۳۹	ج
۲۰	ب	۴۰	ب

خبرهایی از دنیای



حسابداری و حسابرسی

تهیه و تنظیم: نسرين وليلى نوربخش

قبول ندارند، اجازه کار نمی دهد.

بریتانیا سالهاست که بر هیئتهای ایالتی ناظر بر صلاحیت C.P.A. بدون نتیجه فشار آورده است. اما به نظر می رسد که نمایندگی جان ویلیامز، رئیس مؤسسه امور بین المللی، و لیندا توماس، حسابدار (CPA) آمریکایی که به دنبال حق اشتغال در لندن است، در کنفرانس NASBA، نتیجه بخش بوده است.

اما این حرکتی آزمایشی است. تویی بیشاپ، رئیس انجمن حسابداران خبره در ایالات متحد، به خبرنگار نشریه «حسابداری» گفته است که، ما لاک پشت وار پیش می رویم. ممکن است موافقت رهبری NASBA را به دست آورده باشیم، اما باید موافقت اعضای کمیته آن راهم به دست آوریم. اگر آنها با شناسایی متقابل موافقت کنند، ممکن است تا اجرای این تحول در عمل، زمانی طول بکشد، اما موجب می شود افرادی که تقاضایشان را به هیئتهای دولتی می دهند در موقعیت بهتری قرار بگیرند، چرا که نوعی ارزیابی صلاحیت و شایستگی وجود خواهد داشت.

برای تشکیل گروه مشترکی جهت بررسی شناسایی متقابل صلاحیتهای حسابداران دو کشور تا پایان سال جاری، پیشنهادی به هیئت مدیره های (AICPA) و (NASBA) ارائه خواهد شد. در صورت موافقت هر دو هیئت، «گروه مشترک» به بررسی مسئله ارزیابی صلاحیتهای حسابداران انگلیسی و ایرلندی خواهد پرداخت، و شناسایی آنها را به تمام هیئتهای ۵۴ دولت (۵۲ ایالت آمریکا، و انگلستان و ایرلند) پیشنهاد خواهد کرد.

در حال حاضر حسابداران خبره انگلیسی (۳۰۰۰) حسابدار انگلیسی در آمریکا به سر می برند) قبل از گذراندن امتحانات CPA حق اشتغال در آمریکا را ندارند. از آنجا که طبق مقررات بسیاری از ایالات داوطلبان باید قبل از گذراندن امتحانات CPA دیپلم حسابداری هم داشته باشند، در واقع حسابداران خارجی جز با برگشت به تحصیل تمام وقت نمی توانند حق اشتغال به دست آورند. در عوض بریتانیا نیز از یک بند معامله به مثل «قانون ۱۹۸۵ شرکتها» استفاده می کند و به حسابداران آمریکایی (CPAs) فارغ التحصیل از ایالاتی که صلاحیت فارغ التحصیلان انگلیسی را

احتمال وابسته شدن حسابداران فاقد گواهی به AICPA

حسابدارانی فاقد گواهی که برای شرکتهای آمریکایی کار می کنند، بزودی خواهند توانست به عضویت وابسته انجمن حسابداران خبره آمریکا (AICPA) درآیند.

این مسئله چندین بار در انجمن یاد شده مورد بحث قرار گرفته، ولی هیچ گاه تا مرحله تعیین تکلیف نرسیده بود. سال گذشته، هیئت مدیره AICPA به اتفاق آراء موافقت کردند از شورای انجمن درخواست کنند به این تصمیم رأی مثبت بدهد. شورای ۲۵۰ نفره، ماه آینده این پیشنهاد را مورد بررسی قرار خواهد داد.

در صورت موافقت شورا، حسابداران فاقد گواهی CPA که در شرکتهای مشغول کار هستند، به عنوان اعضای وابسته در بخشهای مالیات، تکنولوژی اطلاعاتی، برنامه ریزی مالی پرسنلی و سیستمهای حسابداری مدیریت (MAS) به کار خواهند پرداخت.

اعضای وابسته، ملزم به ادامه آموزشهای حرفه ای، و پیروی از مقررات AICPA خواهند بود. ولی حق رأی نخواهند داشت.

آیا شناسایی متقابل نزدیک است؟

اقدامات آزمایشی برای از میان برداشتن موانع اشتغال حسابداران خبره انگلیسی و ایرلندی در آمریکا و حسابداران آمریکایی (CPA) در انگلستان، ماه گذشته در کنفرانس NASBA، مؤسسه پوشش دهنده هیئتهای حسابداری دولت ایالات متحد، انجام شد.

محتملترین شکل اجرای کار از طریق قانون حسابداری واحد NASBA خواهد بود. این قانون در حال حاضر در مورد شناسایی متقابل بین ایالات عمل می‌کند، اما به عنوان یک قانون «همیشگی» اعتبار اجرایی خواهد داشت ●

حسابرسی سلامت و امنیت، مسئولیت‌های جدید برای حسابرسان

یک شرکت مشاوره حقوقی متخصص در مسائل سیبها و خسارات، طرحی تهیه کرده است که در صورت تصویب مسئولیت‌های حسابرسان را به عرصه‌هایی خواهد کشید که ده سال پیش تصور آن را هم نمی‌کردند.

طرحی که توسط مشاوران حقوقی «دیویس آزولود کوپر»^{*} منتشر شده است، در صورت تصویب، شرکتها را وادار خواهد کرد که یک حسابرسی سالانه سلامت و ایمنی کارکنان انجام دهند. حسابرسان موظف خواهند بود در مورد سیاستها، نحوه عمل و سوابق شرکت در زمینه سلامت ایمنی کارکنان به سهامداران گزارش دهند.

این طرح که «مسئولیت محاسباتی مؤسسه»^{**} نام دارد همچنین مدیران را موظف خواهد کرد که مطمئن خود را در مورد امکان هرگونه تخلف از مقررات سلامت و ایمنی ثبت کنند، و اعلام دارند که آیا در گذشته صلاحیت اشغال پست مدیریت را از دست داده‌اند یا خیر. در صورتی که مدیری سلامت کارکنان، مشتریان و عامه را به خطر انداخته باشد شخص عدم صلاحیت او بر عهده حسابرس خواهد بود.

مارک اسکاگینز از شرکت «دیویس آزولود کوپر» می‌گوید، «هر روز دوفتر در اثر حوادث ناشی

* Davis Arnold Cooper

** Corporate Accountability Bill

از کار از بین می‌روند، تعداد ۳۵۰۰۰ آسیب جدی و ۱۵۰۰۰۰ آسیب جزئی در سال رخ می‌دهد. هدف ما این است که سعی کنیم افرادی را که متصدی مؤسسات هستند متوجه مسئولیتشان کنیم.» اگر قرار باشد این طرح اجرا شود، حرفه حسابداری باید مهارت‌های جدیدی به دست آورد. در گذشته که پیشنهاد‌های مربوط به حسابرسی فعالیت‌های غیرقانونی مسائل مشابهی را برانگیخت، با واکنش‌های بسیار مختلفی روبه‌رو شد، زیرا حسابرسان احساس می‌کردند در حیطه پیشنهادی جدید دانش زیادی ندارند.

بیل مورسون رئیس هیئت عملیات حسابرسی با اشاره به این مسئله می‌افزاید:

«من فکر نمی‌کنم حسابرس قانون شرکتها موظف باشد بداند که آیا چیزی از نظر امنیت درست است یا خیر. شرکت‌های حسابداری می‌توانند حسابرسان سلامت و ایمنی پرورش دهند، اما این امر مستلزم قواعد جدیدی است، نه اینکه بدون مقدمه بر عهده حسابرسی مالی گذاشته شود.» ●

استفاده کنندگان موافق گزارش‌های تفصیلی هستند

نمونه‌ای دیگر از اختلاف بین خواستهای استفاده کنندگان از حسابها و آنچه حسابرسان فکر می‌کنند باید تهیه نمایند، در گزارش اخیر «هیئت اصول حسابرسی» (Auditing Practices Board) نمایان شده است.

بررسی ۹۹ نظریه در مورد پیشنهاد‌های «هیئت مشاغل حسابرسی» برای گزارش حسابرسی تفصیلی، نشان می‌دهد که استفاده کنندگان، تهیه کنندگان، اعضای دانشگاهی، ادارات دولتی و هیئت‌های حرفه‌ای مایلند مسئولیت‌های مدیران و حسابرسان در گزارش سالانه بوضوح منعکس شود و همان‌طور که گزارش هیئت مشاغل حسابرسی،

پیشنهاد کرده است، اکثریت بزرگی خواهان آنند که وضعیت در مورد هر دو گروه در گزارش حسابرسان روشن شود.

اما شرکت‌های حسابرسی و بویژه شش شرکت بزرگ کمترین توجهی به این پیشنهادها نشان ندادند؛ تنها شرکت «کی.پی.ام. جی. پی.ت مارویک» (KPMG Peat Marwick) بود که از طرح، بدون هیچگونه تغییری پشتیبانی کرد.

به گفته بیل مورسون این امر منجر به تغییر مهمی در تلقی «هیئت مشاغل حسابرسی» شد. اعضای غیرقانونی هیئت مدیره گفتند: «استفاده کنندگان و تهیه کنندگان با اجرای طرح موافقت دارند. بنابراین دیگر تردید معنایی ندارد.»

در نتیجه، «هیئت» مصمم است که پیشنهاد‌های خود را به مرحله عمل درآورد، هر چند که موافقت کرده است در مورد گنجاندن گزارشی راجع به مسئولیت‌های مدیران در گزارش حسابرسی، بیشتر تأمل کند. مایکل بوید، نایب رئیس هیئت مشاغل حسابرسی گفت، «هیئت در مورد این مسأله، احتمالاً به این ترتیب عمل خواهد کرد که، در صورتی که مسئولیت‌های مدیران در جای دیگری در حسابها عنوان شده باشد، گزارش حسابرسی فقط به آن موارد ارجاع خواهد داد. اما، اگر در گزارش سالانه اصلاً ذکری از مسئولیت مدیران نشده باشد، این بخش، در کنار مسئولیت‌های حسابرسان در گزارش حسابرسی خواهد آمد.

بسط گزارش حسابرسی، اولین اقدام هیئت مشاغل حسابرسی، در جهت نزدیک شدن به نیازهای استفاده کنندگان خواهد بود، و در سال ۱۹۹۲ بر هر چیز دیگری تقدم دارد.

«هیئت» تاکنون تعدادی از پروژه‌های ضروری دیگر را مشخص کرده است، از جمله شرکت‌های دایر، فعالیت‌های غیرقانونی و کلاهبرداری که همگی در دست اقدامند.

اختلاف استنباط یا شکاف در این مسئله، در سه قسمت دیده می‌شود: شکاف مربوط به اعمال

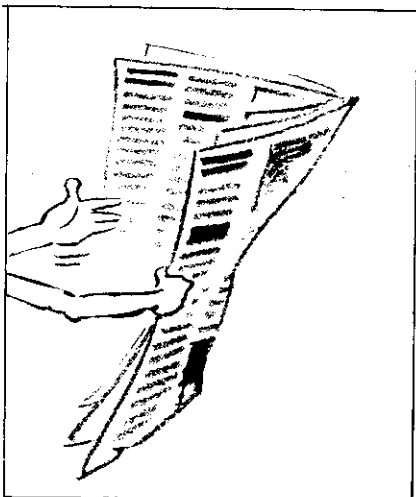
ورق بزنید

خبرهایی از دنیای حسابداری و حسابرسی



قسم خورده و از شرکای شرکت فنیللی رابرتسون می باشند، به اتهام کلاهبرداری مالیاتی، برای مدت سه سال محکوم به حبس شده اند.

مدافعین، به اتهامات کلاهبرداری و تقلب علیه اداره مالیات اقرار کردند، و اذعان داشتند که طبق تقاضای مشتریان خود، بار مالیاتی آنان را با ثبت صورت حسابهای تقلبی در دفاتر آنان، کاهش داده بودند. همچنین مقداری از دارایی مشتریان بخارج ارسال شده بود، تا از پرداخت مالیات معاف گردند. اداره مالیات، کلاً از دریافت ۸۰۰,۰۰۰ پوند مالیات محروم شده بود، ولی بیشتر آن اخیراً توسط مشتریان فوق پرداخت شده است. آقایان فلیس و استاکیت، از سال ۱۹۶۰، سالیانه هزار پوند بعنوان دستمزد غیرقانونی دریافت می داشته اند ●



حتی در این شرایط نیز، حسابداران آمریکایی گله دارند که در بعضی شهرهای کوچک، حسابداران باید صدها مایل از محل کار خود دور شوند تا بانکی را برای وام گرفتن پیدا کنند که مشتری شرکت آنان نباشد ●

حسابداری، شکاف بین آنچه مردم یا استفاده کنندگان، فکر می کنند در حوزه مسئولیتهای حسابرسان است و آنچه واقعاً آنها انجام می دهند، و وضعیتی که حسابرسان نمی توانند از عهده آن مسئولیتها برآیند ●

مجازات حسابرس

آقای رابین زا کهابیم، سرپرست حسابرسی شرکت ورشکسته دانزدیل هولدینگز، موفق شده است که مانع اخراج خود از مؤسسه گردد. اما، گواهینامه حسابرسی او پس گرفته شده، و می باید مبلغ ۲۰۰۰ پوند جریمه، علاوه بر ۱۰۰۰ پوند مخارج دادگاه بپردازد.

دادگاه استیضاف، تشخیص کمیته انضباطی مبنی بر اینکه آقای زا کهابیم حسابرسی شرکت دانزدیل را در سالهای ۱۹۸۴-۸۸ و ۱۹۸۸-۸۹ به طور شایسته برنامه ریزی، نظارت و ثبت نکرده است، تأیید نمود. ولی پیشنهاد اخراج وی رد شد، زیرا دادگاه متقاعد شد که اعمال او در جهت همکاری عمدی با مدیرعامل شرکت دانزدیل، که در حال حاضر در بازداشت به سر می برد، نبوده است. بدین ترتیب، آقای زا کهابیم احتمالاً اجازه خواهد داشت که چندسال دیگر دوباره به کارهای حسابرسی بپردازد ●

مجازات حسابرسان بعلت فرار از پرداخت مالیات

دیوید فلیس و فیلپ استاکیت، که دو حسابدار

ممنوعیت دریافت وام از مشتریان توسط حسابداران

از اول سال جاری میلادی حسابرسان آمریکایی دیگر اجازه نخواهند داشت غیر از وامهای کوچک و جاری، وام دیگری از مشتریان خود دریافت کنند. این تصمیم را انجمن حسابداران خبره آمریکا (AICPA) پس از چاپ گزارشهایی در مطبوعات و شکایت دادگاهها مبنی بر وام گرفتن حسابداران از شرکتهایی که از نظر مالی در موقعیت نامطلوبی قرار داشتند، اتخاذ کرد. با اینکه تعداد محدودی کلاهبرداری گزارش شده بود، تبلیغات باعث شد که در مورد استقلال حسابرسان سئوالات جدی مطرح شود.

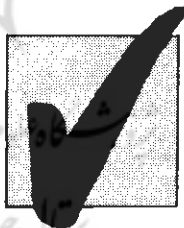
طبق مقررات جدید انجمن حسابداران خبره آمریکا، هر نوع وامی غیر از وام جهت خرید خودرو، کرایه منزل، وامهای کمتر از ۵۰۰۰ دلار، و وامهای تضمین شده توسط بیمه ممنوع شده است: البته این تصمیمها، بسیار سبکتر از پیشنهادهاى اولیه انجمن است، زیرا در مورد وامهای گرفته شده فعلی، بازگرداندن آنها پیشبینی نشده است. این تصمیم در نتیجه سبب نامه هایی بود که از جانب مؤسسه های کوچک حسابرسی به انجمن حسابداران خبره سرازیر شده، و اعلام داشته بودند که باز پرداخت وامهای موجود بسیار سنگین خواهد بود.

سیر تطور حسابداری دولتی در ایران؛ در چارچوب قانون محاسبات عمومی

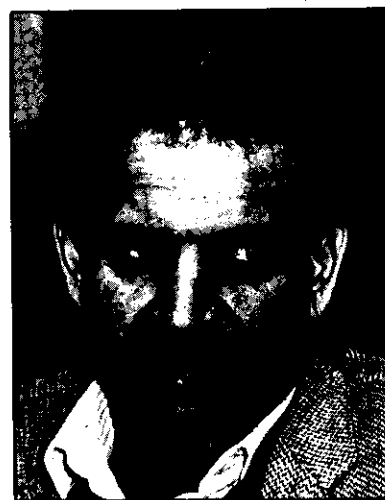
سال ۱۹۸۷ لازم الاجرا شده چنین مقرر گشته که در مواردی که قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور با اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مغایرت پیدا می‌کند، دولت و دستگاههای دولتی باید دوسری صورتهای مالی تنظیم کنند. یک سری صورتهای مالی در انطباق با قوانین و مقررات مالی کشور و یک سری صورتهای مالی براساس اصول و استانداردهای اجرایی.

این تأکید به دلیل اهمیتی است که قوانین و مقررات از یک سو و اصول و استانداردهای متداول از سوی دیگر، برای نظام حسابداری دولتی هر کشور قائلند.

بنابراینچه گفته شد در سالهای قبل از ۱۹۸۷ قوانین و مقررات تأثیر چشمگیری بر شکلگیری نظامهای حسابداری دولتی داشته است. بنابراین، بررسی تاریخی و ارزیابی درست نظام حسابداری دولتی هر کشور، به بررسی دقیق مبانی قانونی حسابداری دولتی آن کشور و در ایران به بررسی ورق بزنید

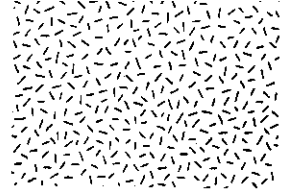


تقدم قوانین و مقررات بر اصول و موازین حسابداری اصلی پذیرفته شده در حسابداری دولتی است و نظام حسابداری دولتی در هر کشور از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی آن کشور پیروی می‌کند. تا قبل از سال ۱۹۸۷ طبق این اصل هر جا قوانین و مقررات با اصول و موازین متداول حسابداری تضاد پیدا می‌کرد، حسابداران دولتی ناگزیر از مقررات پیروی می‌کردند و در این موارد اصول پذیرفته شده حسابداری نادیده گرفته می‌شد. در استانداردهای جدید هیئت استانداردهای حسابداری دولتی^۱ که از



جعفر باباجانی

1. Governmental Accounting Standards Board (GASB)



سیرتطور حسابداری دولتی در ایران؛

تحولات قانون محاسبات عمومی نیاز دارد. به این منظور در این مقاله ابتدا مبانی قانونی حسابداری دولتی را از قوانین محاسبات عمومی حاکم بر یک دوره تقریباً ۸۰ ساله بررسی می‌کنیم و سپس به تجزیه تحلیل آنها می‌پردازیم تا سیرتطور حسابداری دولتی به دست داده شود. بنابراین مقاله حاضر در سه بخش به شرح زیر ارائه می‌شود:

- ۱- مقابله قوانین محاسبات عمومی چهارگانه از دیدگاه حسابداری دولتی
- ۲- تجزیه و تحلیل و تشریح ویژگیهای هر یک از قوانین در ارتباط با حسابداری دولتی
- ۳- نتیجه گیری از مقابله قوانین محاسبات عمومی و بررسی سیرتطور نظام حسابداری دولتی در ایران

بخش اول - بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی

از آغاز مشروطیت تا کنون چهار قانون محاسبات عمومی پس از تصویب در مجالس قانونگذاری وقت به اجرا گذاشته شده است که به ترتیب عبارتند از:

اول- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۸ (مدت اجرا: ۱۲۸۹ تا ۱۳۱۲)

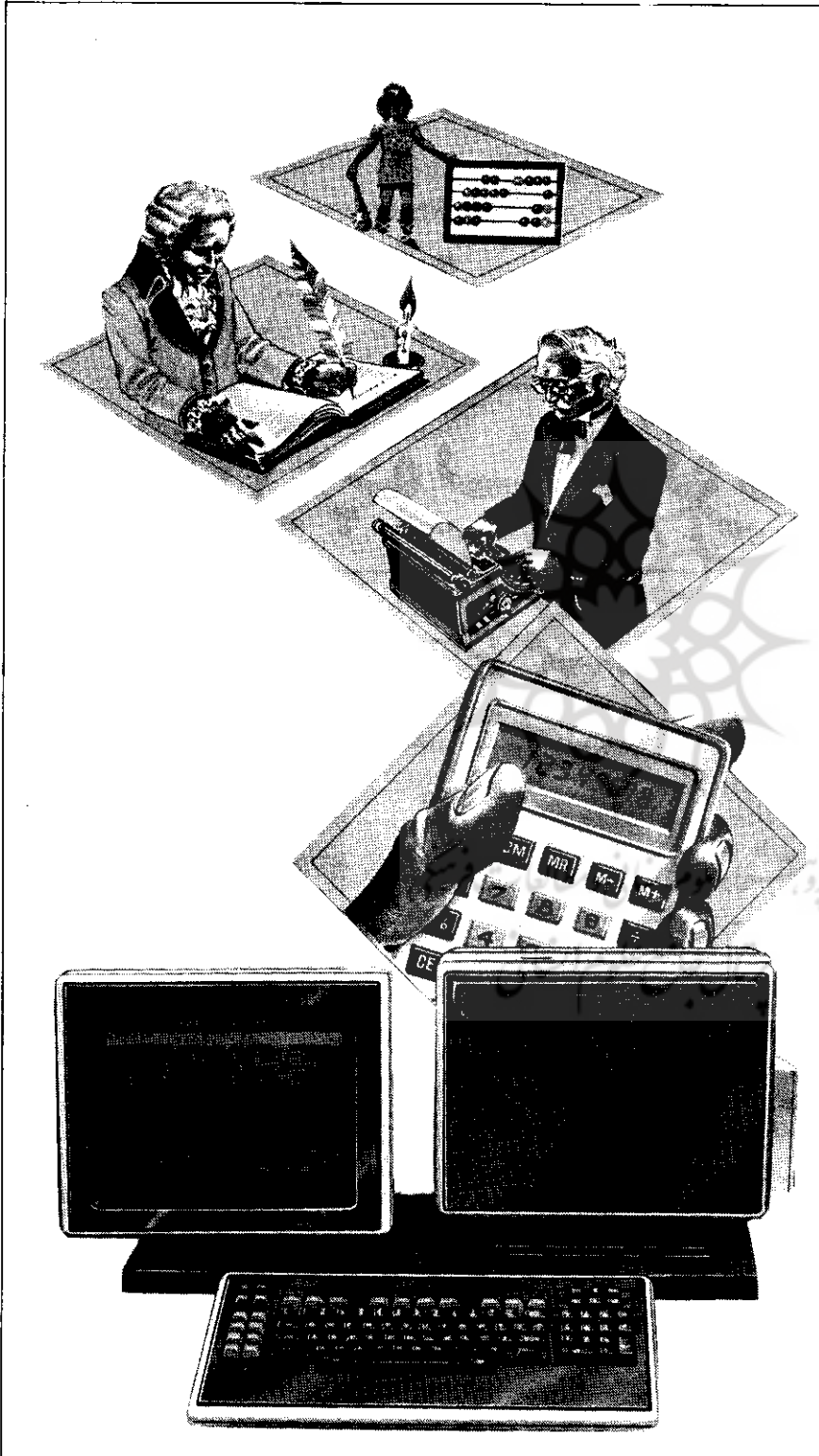
دوم- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۱۲ (مدت اجرا: ۱۳۱۳ تا ۱۳۴۹)

سوم- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹ (مدت اجرا: ۱۳۵۰ تا مرداد ۱۳۶۶)

چهارم- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶ (مدت اجرا: از شهریور ۶۶ تا کنون)

در این نوشته از قوانین یاد شده به ترتیب تاریخ تصویب، با عنوان قانون اول، قانون دوم، قانون سوم و قانون چهارم یاد می‌کنیم.

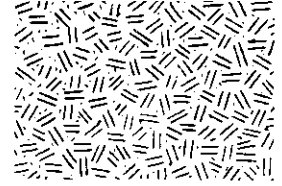
برای دستیابی به هدفهای این بخش قانون اول مینا قرار گرفته و احکام مربوط به نظام حسابداری دولتی ایران از آن استخراج شده و با ذکر شماره مواد، در ستون اول جدول زیر درج شده است. سپس هر یک از مواد قانون اول با قوانین دوم، سوم و چهارم مقایسه و تغییرات آن در ستونهای مربوط منعکس شده است. به این ترتیب تغییرات مقررات قانونی حسابداری دولتی در یک دوره تقریباً ۸۰ ساله در این جدول نمایانده شده است.



بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۲	«دوره عمل عبارت از مدتی است که قانون برای جریان معاملات بودجه یک سنه مالیه معین می نماید. مدت مزبوره برای تشخیص و حواله مطالبات دائنین دولت تا روز آخر ماه سیم سال بعد است و برای ختم اعمال دائر بدریافت عایدات و پرداخت مخارج تا روز آخر سال بهد است.» ●	۲	«دوره عمل عبارت از مدتی است که قانون برای جریان عملیات بودجه یک سنه مالی معین می نماید. مدت مزبور برای تشخیص مطالبات دائنین دولت و بستن حساب عایدات و پرداخت مخارج تا روز ماه سوم سال بعد است.» ●	۵	«سال مالی یکسال شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز و به پایان اسفندماه ختم می شود.» ●	۶	«عیناً پیش بینی شده است» ●
۴	«هرگاه دائنین دولت تا روز آخر دوره عمل بمقام مطالبه حقوق خود برنیایند حوالجاتی که در وجه آنها صادر شده است باطل می شود، بدون اینکه به حقوق ثابت آنها خلنی برسد یعنی آن حوالجات برای دوره عمل بعد تجدید می شود.» ●	۳۸	«با کمی تغییر پیش بینی شده است.» ●		«حذف شده است» ●		
۵	«اعتباراتی که کل یا جزء آن تا روز آخر سنه مالیه موقع خرج پیدا نکرده باشد از بودجه برگشت خواهد کرد همچنین است اعتباراتی که موقع خرج پیدا کرده لیکن کل یا جزو آن در مواعد مقرر تشخیص یا حواله نشده باشد ولی این اعتبارات قسم اخیر را پس از برگشت از بودجه بدوره عمل بعد می توان انتقال داد.» ●		پیش بینی نشده است ●	۵۵	«اعتبارات منظور در بودجه عادی تا آخر سال مالی قابل تعهد و پرداخت است هر مقدار از اعتبار که تا آخر سال مالی مربوط تعهد شده و پرداخت نشده باشد از محل اعتبار خاصی که در بودجه سالهای بعد منظور می شود پرداخت خواهد شد. و هرگاه اعتبار مزبور برای پرداخت کلیه تعهدات سالهای قبل کافی نباشد مابه التفاوت از محل تنخواه گردان خزانه پرداخت می شود و معادل مبلغ پرداختی از محل تنخواه گردان الزاماً در بودجه سال بعد مقدم بر سایر اعتبارات منظور خواهد شد.» ●		در مواد ۶۳ و ۶۴ با اصلاح عبارتی پیش بینی شده است ●

ورق بزنید



بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

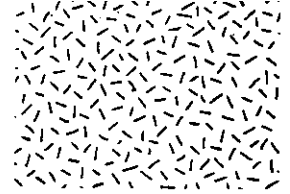
ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۱۳	«وزرا نمیتوانند علاوه بر مآخذ اعتباراتی که در جزو بودجه برای آنها منظور شده است خرجی کرده و یا عملی را متصدی شوند که موجب خرج خارج از اعتبارات معینه باشد مگر اینکه از طرف مجلس شورای ملی برای ادای آن خرج اعتبارات اضافی داده شده باشد.»	۲۵	«با مختصر اصلاح عبارتی پیش بینی شده است.»		«حذف شده است.»		—
۱۴	«هیچ وزیری نمی تواند بدست آویز محل مخصوص بر میزان اعتبارات خود بیفزاید.»		«حذف شده است.»				
۱۵	«وزیر مالیه نمی تواند علاوه بر مآخذ اعتبارات هر وزارت خانه تادیه وجهی را اجازه دهد.»	۲۷	«عیناً پیش بینی شده است.»		«حذف شده است.»		
۱۶	«بودجه مخارج با رعایت تقسیم به فصول و مواد پیشنهاد مجلس شورای ملی خواهد شد.»		«حذف شده.»				
۱۷	«بودجه هر وزارتخانه ماده به ماده از طرف مجلس شورای ملی تصویب می شود.»						
۱۸	«اعتباراتی را که در مواد قانون بودجه معین شده است از یک ماده به ماده دیگر نمی توان انتقال داد.»						
۳۹	«هر ماه وزیر مالیه بر حسب مبلغ تقاضا شده سایر وزراء تقسیم وجوهی را که در ماه بعد می تواند حواله کند معین نموده بعرض () می رساند.»						

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

شماره ماده	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	شماره قانون عمومی دوم (۱۳۱۲)	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	شماره ماده	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۴۱	«وزراء در آخر هر سنه ماليه حسابهای خود را باید مطابق مواد ذیل بطبع رسانیده بنمایندگان توزیع و در خارج منتشر نمایند: (۱) حساب مخارج. (۲) حساب عایدات. (۳) محاسبات کل ماليه.» ●	۷۴	«پس از انقضاء هر دوره عمل وزراء حساب سنه ماليه گذشته وزارتخانه خود را منتهی تا آخر ماه پنجه سال بعد به طرز متحدالشکلی مطابق تقسیمات فصول و مواد بودجه به ترتیب ذیل تهیه نموده و برای ارسال بديوان محاسبات به وزارت ماليه تسليم می نماید.» ●	۹۵	«ذیحسابان مکلفند صورتحساب دریافت و پرداخت هرماه را در دو نسخه بضمیمه مدارک و اصل اسناد منتها تا آخر ماه بعد به وزارت دارائی ارسال دارند. وزارت دارائی باید نسخه اصلی صورتحسابهای اصل را به همراه مدارک و اسناد ضمیمه آنها ظرف ده روز بديوان محاسبات تسليم دارد.» تبصره: صحت صورتحسابها و اسناد باید از طرف ممیز حساب مربوط گواهی شده باشد.» ●
۴۲	«در اول هر سال هر یک از وزراء صورتی از مخارج دوره عملی منقضیه وزارتخانه خود ترتیب می دهند این حساب شامل کافه عملیاتی خواهد بود که از افتتاح تا اختتام دوره بعمل آمده است و مطالب ذیل در آن مندرج خواهد بود: (۱) اعتبارات معینه (۲) مخارجی که از بابت حقوق دائنین دولت موقع خرج پیدا کرده است.» (۳) وجوهی که بموجب حواله پرداخت شده است. (۴) تنمه مخارج که باید پرداخت شود. (۵) فاصل اعتبارات بر مخارج (۶) اعتباری که کل یا جزء آن مصرف نشده و باید برگشت یا به سال بعد منتقل شود مطابق ماده (۵) (۷) مقایسه مخارج مشروحه در فصول و مواد بودجه دوره عمل گذشته یا مخارج مشروحه در	۴۳	«حساب مخارج سنه مالي شامل کلیه عملیاتی خواهد بود که در یک دوره عمل انجام شده و باید حاوی اطلاعات مفصله ذیل بوده باشد: الف - اعتبارات مصوبه ۱- اعتبارات بودجه ۲- اعتبارات فوق العاده و اضافی ب- حقوق ثابتة دائنین دولت که تمهد و یا حواله شده است. ۱- مخارج حقیقی که بموجب حواله تا آخر دوره عمل تأدیبه شده است.» ۲- بقیه مخارجی که بموجب بند (ب) ماده ۳۷ از محل اعتبار معوقه در سند بعد پرداخته می شود. ج- صرفه جوئی قطعی سنه مالي تبصره- وزارت ماليه علاوه بر صورت مخارج وزارت ماليه باید صورت مخارج قطعی بابت اعتبارات عمومی مملکتی را که در بودجه وزارتخانهها منظور نیست به شرح فوق تهیه و تنظیم نماید.» ●	●	«حذف شده است.» ●

ورق بزیند



بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۳۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	فصول و مواد بودجه دوره قبل از آن و تعیین اختلاف با ذکر سبب آن. (۸) اعتبارات قطعی دوره عمل» ●						
۴۳	«حسابهای دوره عمل وزراء باید بیکر نظم و از روی یک قاعده ترتیب شده و عین تقسیمات فصول و مواد بودجه را بنماید.» ●	۹۳	«در قسمت اخیر ماده ۴۲ مورد تأکید قرار گرفته است» ●	۹۳	«نمونه اسنادیکه برای پرداخت هزینه ها مورد قبول واقع می شود و همچنین مدارک و دفاتر و روش نگهداری حساب با موافقت وزارت دارائی تعیین می شود و دستورالعمل های اجرایی این قانون از طرف وزارت مزبور ابلاغ خواهد شد.» ●	۹۳	عیناً نقل گردیده و تأیید دیوان محاسبات کشور نیز اضافه شده است. ●
۴۴	«وزیر مالیه علاوه بر صورت مخارج وزارت مالیه که مطابق دو ماده فوق مثل سایر وزراء ترتیب می دهد صورت کلیه عایدات دولتی را که حاوی فقرات ذیل می باشد از بابت دوره عمل گذشته مرتب می نماید. (۱) تخمین عایدات (۲) حقوق تحقیقی دولت از بابت عایدات و مالیات عمومی (۳) وجوهی که وصول شده است (۴) تمه عایدات که باید وصول شود - وجوهی که از بابت عایدات دوره عمل گذشته وصول می شود باید در جزو عملیات دوره عمل جاریه محسوب شود.» ●	۴۴	«وزارت مالیه علاوه بر صورت مخارج که بدستور مواد ۴۲ و ۴۳ تنظیم می نماید صورت کل عایدات مملکتی را که اطلاعات مفصله ذیل را حاوی باشد باید در آخر ماه ششم سال بعد تهیه نموده برای دیوان محاسبات بفرستد. الف- عایدات پیش بینی شده در بودجه مملکتی یا تفکیک منابع ب- وجوهیکه از بابت هر یک از منابع تا آخر دوره عمل وصول شده است. ج- تفاوت اعم از اضافه و نقصان» ●	۴۴	«حذف شده است» ●		
۴۵	«وزیر مالیه در اول هر سنه مالیه صورت محاسبات کل سنه ماضیه را تهیه نموده منتهی تا چهار ماه از سال گذشته بمجلس شورای ملی و دیوان محاسبات کشور تقدیم می نماید. این حساب که مبنای	۴۵	«وزارت مالیه در آخر هر دوره عمل مکلف است صورت محاسبه کل مالیه را تهیه نموده و منتهی تا آخر ماه هفتم سال بعد به دیوان محاسبات بدهد. صورت مزبور باید شامل تمام عملیات راجعه بوصول و	۴۵	«حذف شده است» ●		

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	<p>اصولی لایحه قانونی تفریح بودجه خواهد بود باید شامل تمام عملیات راجعه به وصول و مصرف وجوه دولتی و حاکمی از کیفیت امور عایدات و مخارج از اول سال تا آخر سال بوده باشد. مستند این حساب مواد مشروحه ذیل است:</p> <p>(اولاً) حساب مالیات و عایدات عمومی این حساب بترتیب سال و دوره عمل و اقسام عایدات باید فقرات ذیل را حاوی باشد:</p> <p>الف - حقوق تحقیقی دولت</p> <p>ب - وجوهی که از این بابت وصول شده است</p> <p>ج - بقیه وجوهی که باید وصول شود.</p> <p>(ثانیاً) حساب مخارج عمومی این حساب باید به نسبت سال و دوره عمل و وزارتخانه و فصول و مواد مراتب ذیل را تعیین کند.</p> <p>(الف) حقوق ثابت دائن دولت که در ازای خدمات انجام یافته عرض سال است.</p> <p>(ب) وجوهی که از بابت این حقوق پرداخته شده است.</p> <p>(ج) تنمه مخارجی که باید پرداخته شود.</p> <p>(ثالثاً) حساب خزانه - این حساب باید مسائل ذیل را متضمن باشد:</p> <p>(الف) وجوهی که مابین تحویلداران دولت رد و بدل می شود.</p> <p>(ب) صدور و استرداد تمسکات خزانه که به وعده است - مستندای حساب صورت مطالبات و دیون اداره مالیه و صورت قروض جاریه دولت خواهد بود.</p>	<p>مصرف وجوه دولتی و حاکمی از کیفیت امور عایدات و مخارج دوره عمل سنه مالی بوده و بترتیب ذیل تهیه و تنظیم گردد:</p> <p>۱ - موجودی اول سال تمام صندوقهای عمومی مملکت</p> <p>۲ - عایدات وصولی در دوره عمل به تفکیک فصول و مواد بودجه ادارات دریافت کننده</p> <p>۳ - صورت مخارج پرداختی در دوره عمل به تفکیک فصول و مواد بودجه ادارات پردازنده</p> <p>۴ - موجودی آخر سال تمام صندوقهای عمومی مملکت ●</p>	<p>«خزانه مکلف است صورتحساب دریافتها و پرداختهای ماهانه حسابهای درآمد بودجه عمومی دولت و سپرده و درآمدهای اختصاصی وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی را منتها تا آخر ماه بعد پس از گواهی ممیز حساب مربوط به دیوان محاسبات تسلیم کند.» ●</p>	<p>با مختصر تغییری پیش بینی شده است. ●</p> <p>ورق برزید</p>

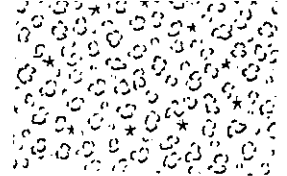
پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
 رتال جابج عوم انسانی

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

شماره مواد	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۴۶	«وزیر مالیه صورتی که جامع فقرات ذیل باشد همه ساله تهیه نموده طبع و نشر می سازد. (الف) صورت تمام اموال غیرمنقوله دولت که مخصوص یک اداره دولتی یا تأسیسات عمومی است. (ب) صورت تمام اموال غیرمنقوله دولتی که مخصوص یک اداره دولتی یا تأسیسات عمومی نیست. (ج) شرح تغییراتی که در عرض سال در املاک سابق الذکر بهم می رسد.»		«حذف شده است»		«حذف شده است»		«حذف شده است»
۴۷	«صورت مذکوره در ماده قبل (۴۶) بضمیمه صورت کلیه اموال منقوله دولتی همه ساله بعد از طبع و نشر بمجلس شورای ملی تقدیم می شود.» (رابعاً) حساب بودجه ها این حساب عبارت است از یک صورتیکه کیفیت قطعی و تحقیقی دوره عمل منقضیه و کیفیت تقریبی دوره عمل جاریه در آن مصرح باشد در این حساب باید از یکطرف در جزو بودجه عایدات میان عایدات تخمینی و حقوق تحقیقی دولت با وجوهی که از این بابت وصول شده است از طرف دیگر در جزو بودجه مخارج میان اعتبارات و حقوق تحقیقی دانسین دولت با وجوهی که بموجب حواله و ابلاغ وزراء پرداخته شده است مقایسه بعمل آید.»		«حذف شده است»		«حذف شده است»		«حذف شده است»

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

شماره مورد	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۴۸	«حسابهایی که از طرف وزراء طبع و نشر می شود با حسابهای کل مالیه مقابله و تفتیش خواهد شد.» ●	«حذف شده است» ●	«حذف شده است» ●	
۴۹	«وزیر مالیه در آخر هر سال باید تشکیل یک کمیسیون دوازده نفری که مرکب خواهد بود از شش نفر از نمایندگان مجلس شورای ملی سه نفر از سنا و سه نفر از دیوان محاسبات از ... استعدعا نماید— تکلیف کمیسیون مزبور به قرار ذیل است: (اولاً) بستن و ختم نمودن روزنامه و دفتر کل وزارت مالیه در آخر سال (ثانیاً) مطابقه نمودن حسابهای دخل و خرج که وزراء طبع کرده اند با دفاتر محاسبات مرکزی هر یک از وزارتخانه ها (ثالثاً) مطابقه کردن صورت محاسبات کل مالیه با دفتر کل وزارت مالیه. (رابعاً) رسیدگی به دفتر کل محاسبات بوسایلی که درست است از قبیل مقابله دفتر مزبور با روزنامه و سایر دفاتر اداره محاسبات کل و با نتیجه حساب محاسبین جزء. (خامساً) نوشتن صورت مجلسی که حاکی کیفیت امر بوده و باید طبع و به وزیر مالیه و مجلس شورای ملی داده شود.» ●	«حذف شده است» ●	«حذف شده است» ●	
۵۰	«دیوان محاسبات مأموریت دارد که درباره محاسبات مخارج و عایدات عمومی که هر سال صاحبان جمع نقدی به دیوان مزبور		«حذف شده است» ●	ورق برزید



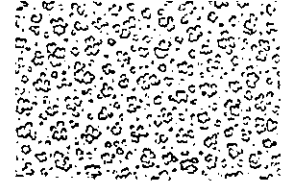
بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	می دهند موافق قانون دیوان محاسبات رسیدگی و حکم نمایند.						
۵۱	دیوان محاسبات از روی اسناد و حسابهایی که صاحبان جمع می دهند به حسابهای وزیر مالیه و سایر وزراء رسیدگی نموده و در ضمن راپورتی که بمجلس شورای ملی تقدیم می نماید مطابقت حسابهای وزراء را با بودجه که از مجلس گذشته است تصریح نموده و نیز در راپورت مزبور معاینی که در محاسبات مشاهده نموده و اصلاحاتی که بنظر می آورد پیشنهاد می نماید.		حذف شده است.		حذف شده است.		
۵۲ و ۵۳	تفریح بودجه «تفریح بودجه به موجب لایحه قانونی است که وزیر مالیه بمجلس شورای ملی پیشنهاد می کند.» «موقع پیشنهاد کردن لایحه قانونی از روز ختم دوره عمل منتهی تا پانزده ماه بعد خواهد بود.»	۴۶	«تفریح بودجه بوسیله تصویب لایحه قانونی که وزیر مالیه به مجلس شورای ملی پیشنهاد می کند بعمل می آید.» «موقع پیشنهاد کردن لایحه قانونی تفریح بودجه از روز ختم سنه مالی منتهی تا ۱۲ ماه بعد خواهد بود.»	۴۷	«وزارت دارائی مکلف است لایحه تفریح بودجه هر سال مالی را منتها تا پایان ماه نهم سال مالی بعد تهیه و بدیوان محاسبات ارسال دارد دیوان محاسبات مکلف است ظرف سه ماه رسیدگیهای لازم را به عمل آورده و عین لایحه را با اظهارنظرهای خود درباره گردش امور مالی وزارتخانه ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی بوزارت دارائی اعاده دهد، وزارت دارائی مکلف است ظرف یکماه لایحه تفریح بودجه را بمجلس شورای ملی تقدیم کند.»	۴۸	در مواد ۱۰۳ و ۱۰۴ احکام مواد ۷۸ و ۷۹ قانون سوم نقل شده است.
۵۴	«لایحه مزبوره باید شامل صورت قطعی تمام اعتبارات و لمایدات و مخارج دوره منقضیه بوده و نتیجه قطعی معاملات کل بودجه آنرا	۴۸	«لایحه مزبور باید حاوی گزارش امور مالی دوره عمل گذشته و متضمن صورت ارقام قطعی تمام اعتبارات و عایدات وصولی و		«حذف شده است.»		

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

شماره مواد	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	تصریح نمایند و مستند آن صورت‌های ذیل است: (۱) صورت حساب‌های وزراء و حساب کل مالیه (۲) صورت مجلس کمیسیون قنقش (۳) راپرت سالیانه دیوان محاسبات ●		مخارج سنه مالی قبل بوده و نتیجه قطعی معاملات کل بودجه مصوب را به‌طور روشن نشان دهد. ● باضافه مفاد ماده ۵۱ ذیل در قانون دوم ●				
۵۵	«لایحه قانونی تفریح بودجه با رعایت تقسیمات بفضول و مواد شد.» ●	۷۹	«صورت‌حسابهای ضمیمه لایحه تفریح بودجه نباید بد رعایت تقسیمات بفضول و مواد بودجه عایدات و مخارج تنظیم و به مجلس شورای ملی پیشنهاد گردد.» ●		«لایحه تفریح بودجه باید همراه اظهارنظر دیوان محاسبات و حاوی گزارش لازم درباره امور مالی سال مورد عمل بودجه و متضمن صورت ارقام قطعی درآمدهای وصول شده و هزینه‌های انجام یافته باشد. صورت‌های ضمیمه لایحه مذکور باید با همان ترتیب و طبق تقسیمات و عناوین درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار و اعتبارات مندرج در قانون بودجه سال مربوط تهیه شود و نیز صورت گردش نقدی خزانه را حاوی اطلاعات زیر همراه داشته باشد: الف - صورت حساب دریافتیهای خزانه ۱- موجودی اول سال خزانه ۲- درآمدهای وصولی سال مورد عمل بودجه ۳- سایر منابع تأمین اعتبار ۴- واریز پیش پرداختها و علی الحسابهای سالهای قبل ب- صورت حساب پرداختهای خزانه ۱- هزینه‌های سال مورد عمل بودجه ۲- پیش پرداختها و علی الحسابها ۳- پیش پرداختها و علی الحسابهای سالهای قبل که		
۵۶	«صورتیکه در تحت عنوان عایدات به لایحه قانونی راجعه به تفریح معاملات هر دوره عمل منضم خواهد شد مواد ذیل را ناسطقی می باشد: (۱) برآورد عایدات (۲) حقوق ثابت از بابت عایدات عمومی (۳) وجوهاتی که وصول شده است. (۴) تنمّه عایدات که باید وصول شود. ●	۵۰	«صورتیکه در تحت عنوان عایدات و مخارج به لایحه قانونی تفریح بودجه منضم خواهد شد باید اطلاعات ذیل را حاکی باشد: الف - صورت حساب بودجه عایدات ۱- عواید پیش بینی شده سنه مالی گذشته. ۲- وجوهی که در دوره عمل گذشته وصول شده است. ۳- اضافه یا کسر ب- صورت حساب بودجه مخارج ۱- اعتبارات مصوبه ۲- مخارج تأدیه شده تا آخر دوره عمل به تفکیک فصول و مواد بودجه ۳- مخارجی که به دوره عمل بعد منتقل و تأدیه می شود به تفکیک فصول و مواد بودجه. ۴- جمع مخارج به تفکیک فصول و مواد بودجه. ۵- صرفه جویی قطعی سنه مالی به تفکیک فصول و مواد بودجه. ●				

ورق برزید

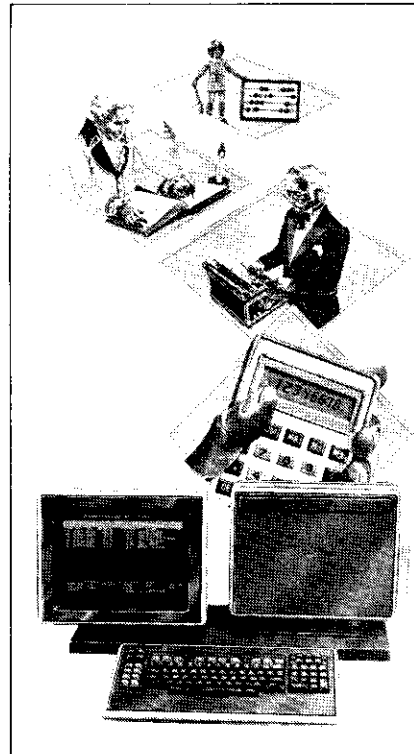


بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
			به هزینه قطعی منظور شده. ۴- موجودی آخر سال. ●		
۵۷	«صورتی که در تحت عنوان مخارج با رعایت تقسیمات بفصول و مواد بلاوجه قانونی راجعه به تفریح بودجه معاملات هر دوره عمل ضمیمه خواهد شد مراتب ذیل را مطرح می باشد: (۱) اعتبارات معینه (۲) حقوق ثابت دائن دولت (۳) وجوه پرداخته شده (۴) تنمه مخارجی که باید پرداخته شود. ●	۵۱	«علاوه بر صورت محاسبه بودجه عایدات و مخارج که به شرح ماده فوق باید تهیه و ضمیمه لایحه تفریح بودجه گردد، مدارک و مستندات مفصله ذیل رانیز باید بانضمام آن بمجلس شورای ملی تقدیم نمود: ۱- صورت حساب وزارتخانه ها ۲- صورت محاسبات کل مالیه ۳- راپرت سالیانه دیوان محاسبات. ●»		«حذف شده است» ●
		۲۱	«اعتبارات بر دو قسم است: ۱- اعتبارات مربوط به مخارج مستمر که برای جریان امور ادارات و مؤسسات دولتی در ظرف یک سنه مالی لازم است از قبیل حقوق پرسنلی، لوازم التحریر سوخت و روشنایی و امثالهم. ۲- اعتبارات مربوط به مخارج غیرمستمر که برای انجام عملی از قبیل خرید کارخانه یا بنای عمارت، ساختمان کشتی و غیره لازم خواهد بود و زمان خرج آن محدود بمدت معین نبوده و منوط به انجام عمل است. اعتبارات مستمر که در بودجه وزارتخانه ها پیش بینی می شود فقط برای یک		«در قانون برنامه و بودجه مصوب سال ۱۳۵۲ پیش بینی شده است» ●

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

فانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	فانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	فانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	فانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	<p>سنه مالی قابل مصرف خواهد بود. ولی اعتبارات غیرمستمر را که ممکن است برای یک سال یا بیشتر پیش بینی نموده و رقم خرج آن ممکن است بالسویه یا هر ترتیبی که از نظر احتیاج لازم باشد در بودجه های سنوات مربوطه بدون اینکه تصویب آن در هر مرتبه لازم گردد پیش بینی شود.» ●</p>		
۳۷	<p>«الف- هر مقدار از اعتباراتی که تا روز آخر سال مالی تعهد نشده باشد بطور قطع از محاسبه بودجه سنه مربوط برگشت خواهد شد. ب- هر مقدار از اعتباری که تا آخر سنه مالی تعهد شده ولی تا آخر ماه سوم سال بعد تأدیه نشده باشد تا آخر همان سال از محل اعتباری که برای مخارج پرداخت نشده سنوات ماضی در بودجه هر سال پیش بینی می شود به حساب سال جاری قابل پرداخت است و چنانچه در انقضای آن سال باز هم به علل و جهاتی تأدیه نشده باشد پرداخت منوط به پیش بینی اعتبار مخصوص در بودجه سنوات بعد خواهد بود. تبصره- مقصود از این که اعتباری تعهد شده این است که کار و خدمتی انجام یا اموالی بتصرف دولت درآمده و بدین وسائل دینی برای دولت ایجاد شده باشد.» ●</p>	<p>«حکم موضوع این ماده به ترتیبی در ماده ۵۵ قانون سوم منعکس شده است» ●</p>	
		<p>«مواد جدید»</p>	<p>۱۰ به صورت کاملتر و با صراحت بیشتر درآمد عمومی تعریف شده است ● ورق بزنید</p>
	۸	<p>«درآمد عمومی عبارتست از درآمدهای وزارتخانه ها و موسسات دولتی و سایر منابع تأمین اعتبار</p>	



بخش دوم

ویژگیهای قوانین محاسبات عمومی چهارگانه

در این بخش کوشش شده است که با استفاده از جدول شماره یک و تجزیه و تحلیل مواد قانونی مربوط. ویژگیهای قانونی نظام حسابداری دولتی ایران بررسی شود تا مقدمات لازم برای مقایسه قوانین مذکور و سایر نظور حسابداری دولتی که در بخش سوم این مقاله تشریح می‌گردد، فراهم آید.

ویژگیهای قانون اول

الف- استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری هزینه‌ها (مخارج)

۱- دوره مالی در قانون اول ۱۵ ماه بوده که از اول فروردین هر سال شروع و به پایان خرداد سال بعد ختم می‌شده است. چنانکه ملاحظه می‌شود در این دوره ۱۵ ماهه مطالبات دائنین دولت می‌بایست توسط وزراء تشخیص و حواله می‌شد. منظور از تشخیص، طبق ماده ۳۰ این قانون، تعیین میزان بدهی دولت در برابر هر یک از طلبکاران بوده که

پس از رسیدگی به اسناد و مدارک اثبات کننده خرج. صورت می‌گرفته است. ماده ۲ قانون اول که دوره مالی را معین می‌کند، پرداخت حواله‌های مربوط به مخارج تشخیص شده سال مالی را تا پایان سال بعد مجاز می‌داند. بنابراین تعیین میزان بدهی ناشی از مخارج (تحويل کالا و انجام خدمات و غیره) در طول سال مالی صورت می‌گرفته و هزینه‌ها می‌بایست در زمان ایجاد یا تحقق در دفترها ثبت می‌شد.^۲

۲- در ماده ۵ قانون اول تأکید شده است، اعتباراتی که تا پایان سال مالی، موقع خرج پیدا نکرده است (برای خرید کالا یا خدماتی اختصاص نیافته است) و همچنین اعتباراتی که موقع خرج پیدا کرده (برای خرید کالا یا خدماتی اختصاص یافته است) لیکن در سال مالی تشخیص یا حواله نشده است (اسناد و مدارک مثبت دال بر تحويل کالا یا انجام خدمت ارائه نشده است)، باید از بودجه برگشت شود.

براساس این ماده اعتباراتی که برای خرید کالا یا خدمات اختصاص یافته و اسناد و مدارک مربوط به تحويل کالا یا انجام خدمت، تحويل و پس از رسیدگی تشخیص شده است (میزان بدهی ناشی از تحويل کالا یا انجام خدمت تعیین و مورد تأیید قرار گرفته است) به عنوان اعتبار مصرف شده سال مالی تلقی می‌شود و از بودجه برگشت نخواهد گردید. این ماده اصل را بر تحقق هزینه یا خرج قرار می‌دهد و مصرف اعتبار را مستلزم پرداخت آن در دوره مالی نمی‌داند.

۳- در بندهای ۲، ۳، ۴ ماده ۴۲ همان قانون به ترتیب تأکید شده بود که مخارج تشخیص شده (هزینه‌های تحقق یافته)، مخارج تشخیص شده پرداخت شده و مخارج تشخیص شده پرداخت نشده باید در صورتحساب مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی منعکس شود. برطبق بندهای الف، ب و ج،

۲- ماده ۳۰ قانون اول مقرر می‌دارد: «تشخیص خرجی که بر خزانه دولت تحمیل می‌شود فقط راجع به وزرا یا اشخاصی است که از طرف وزرا مخصوصاً مجاز به این امر هستند. مراد از تشخیص آن است که میزان بدهی دولت پس از رسیدگی به اسناد در برابر هر یک از دائنین معین شود. اسناد تشخیص قرض باید حاوی دلایل حقوقی دائن دولت بوده به ترتیبی که قواعد مخصوصه هر اداره معین می‌کند نوشته شده باشد.»

قسمت ثانیاً ماده ۴۵ و بندهای ۲، ۳ و ۴ ماده ۵۷ این قانون، اطلاعات فوق می‌بایست در صورت محاسبات کل مالیه و همچنین لایحه تفریغ بودجه نیز درج می‌شد.

۴- با توجه به مستندات قانونی فوق، قانون محاسبات عمومی اول بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری هزینه‌ها (مخارج) تأکید خاص دارد، زیرا اطلاعات مورد نیاز برای درج در صورتهای مالی تصریح شده در این قانون در مورد هزینه‌ها تنها از سیستم حسابداری تعهدی استخراج شدنی است. بنا به دلایل پیشگفته روشن است که مبنای مورد استفاده در حسابداری مخارج از دیدگاه قانون اول صرفاً تعهدی است.

ب- استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در ثبت درآمدها

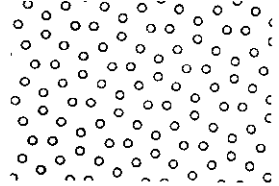
طبق بندهای ۲، ۳ و ۴ ماده ۴۴ و همچنین بندهای ۲، ۳ و ۴ ماده ۵۶ این قانون صورتحساب عایدات (درآمد) دولت و صورتی که تحت عنوان عایدات، ضمیمه لایحه تفریغ بودجه می‌شود باید اطلاعات زیر را دربر داشته باشد:

۱- حقوق تحقیقی دولت از بابت عایدات و مالیات عمومی (درآمدها و مالیاتهای تشخیص شده قطعی)
۲- وجوهی که از بابت مالیاتها و درآمدهای تشخیص شده فوق وصول شده است.
۳- باقیمانده مالیاتهای تشخیص شده که تا پایان سال مالی به مرحله وصول نرسیده است.

در قسمت آخر بند ۴ ماده ۴۴ تصریح شده است «وجوهی که از بابت عایدات دوره عمل گذشته وصول می‌شود باید در جزو عملیات جاریه محسوب شود.»

بررسی نکات فوق نشاندهنده این واقعیت است که دیدگاه قانون اول ضمن آنکه بر نقدی بودن مبنای نقدی در حسابداری درآمدها تأکید داشته، خواستار استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی و ثبت مالیاتهای تشخیص شده و درآمدهای تحقق یافته سال مالی در سیستم حسابداری درآمد بوده است. براساس دیدگاه حاکم بر قانون اول، اطلاعات مربوط به مالیاتهایی که به صورت قطعی تشخیص و صورتحساب آن برای مؤدیان مالیاتی ارسال می‌شده می‌بایست در سیستم حسابداری مورد

ورق بزنید



سیرتطور حسابداری دولتی در ایران؛

عمل نگهداری و در صورتهای مالی منعکس می‌گردید، به‌رغم آنکه در بند ۴ ماده ۴۴ تصریح شده بود شناخت واقعی درآمدها تا زمان وصول آنها به‌عهدده تعویق می‌افتد و درآمدها در هر دوره مالی که به‌حیطه وصول درمی‌آیند به حساب درآمد آن دوره مالی منظور می‌شوند.

در حال حاضر در کشورهایی که مقررات مالی آنها بر نقدی بودن سیستم حسابداری درآمد تأکید دارد، ضمن رعایت مقررات، اطلاعات مربوط به مالیاتهای تشخیص شده به‌ترتیب زیر در حسابها منعکس می‌شود:

ج- تأکید بر اصل کنترل بودجه در قانون اول کنترل بودجه مورد توجه خاص قرار گرفته و به‌ترتیبی که در مواد ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۸ مقرر شده است، رعایت دقیق بودجه سالانه و کنترل اعتبارات کاملاً الزامی بوده و به‌لحاظ اهمیتی که داشته است مسئولیت آن به‌عهدده وزیر هر وزارتخانه محول گردیده است. د- مسئولیت محاسباتی و حسابداری طبق ماده ۴۱ قانون اول، مسئولیت محاسباتی و حسابداری به‌عهدده وزیران بوده است. براساس این ماده باید حساب مخارج، عایدات و محاسبات کل

مالیه بوده است.

توجه قانونگذار به‌مسئولیت مستقیم وزیران در مورد تهیه حساب مخارج سازمان تحت سرپرستی که ارتباط منطقی و مناسب با اختیارات تفویض شده راجع به انجام مخارج دارد، و طبع و نشر آن جهت اطلاع عموم مردم از ویژگیهای برجسته قانون اول به‌شمار می‌آید که در صورت ادامه و توجه جدی نمایندگان مجلس و دیوان محاسبات وقت، بیگمان در ارتقای سطح کیفی حسابداری دولتی مؤثر واقع می‌شد.

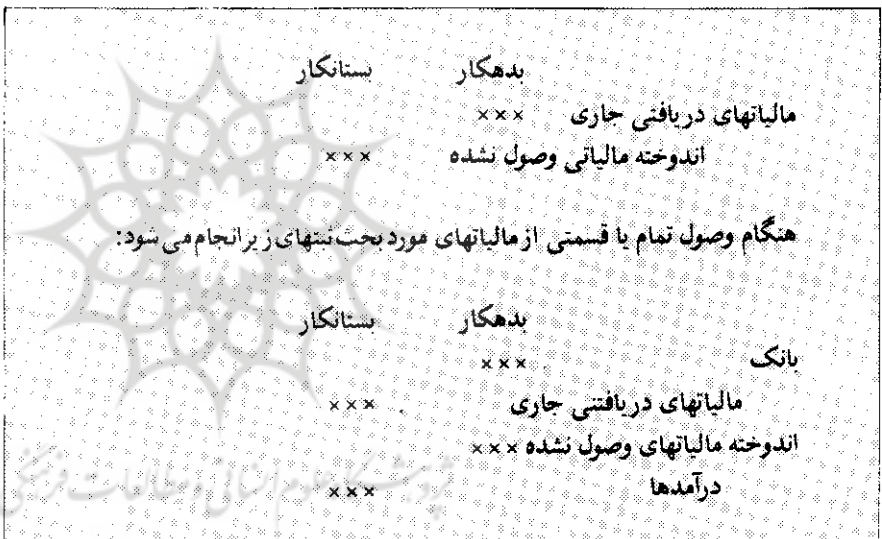
ه- کفایت گزارشگری مالی دولتی

نگاهی اجمالی به مواد ۴۱ تا ۵۷ قانون اول، نشان‌دهنده این واقعیت است که قانونگذار خواستار یک سیستم گزارشگری مالی صحیح و کامل دولتی بوده است. تنظیم حساب مخارج هر یک از وزارتخانه‌ها به‌صورت جداگانه و با مسئولیت مستقیم هر یک از وزیران و طبع و نشر آن جهت اطلاع عموم مردم و تسلیم مستقیم آن به‌مجلس وقت، تنظیم حساب عایدات کل کشور، تنظیم محاسبات کل مالیه حاوی اطلاعات مفصلی در خصوص حساب مخارج و عایدات و وضعیت مالی دولت، تنظیم حساب اموال غیرمنقول و ارائه شرح تغییرات در اموال غیرمنقول و داراییهای ثابت دولت در طول سال مالی، ارائه صورت اموال منقول دولتی و طبع و نشر آن، تنظیم لایحه تفریح بودجه حاوی اطلاعات لازم در خصوص مقایسه درآمدهای پیشبینی شده و درآمدهای واقعی از یک طرف و اعتبارات مصوب و هزینه‌های واقعی از سوی دیگر، و سایر صورتهای مالی دیگر جملگی حکایت از یک سیستم گزارشدهی دولتی منظم و کامل دارد.

با توجه به تنوع صورتهای مالی و تکالیف قانونی مربوط به طبع و نشر و تسلیم صورتهای مذکور به مراجع صلاحیتدار قانونی و عموم مردم، چنین به‌نظر می‌رسد که مواد قانونی مربوط به گزارشگری مالی دولتی در قانون اول از کفایت لازم برخوردار بوده و این موضوع یکی از نکات با اهمیت قانون اول شمرده می‌شود.

ویژگیهای قانون دوم

قانون دوم محاسبات گذشته از تغییرات اندکی که در مواد مربوط به حسابداری دولتی آن داده شده

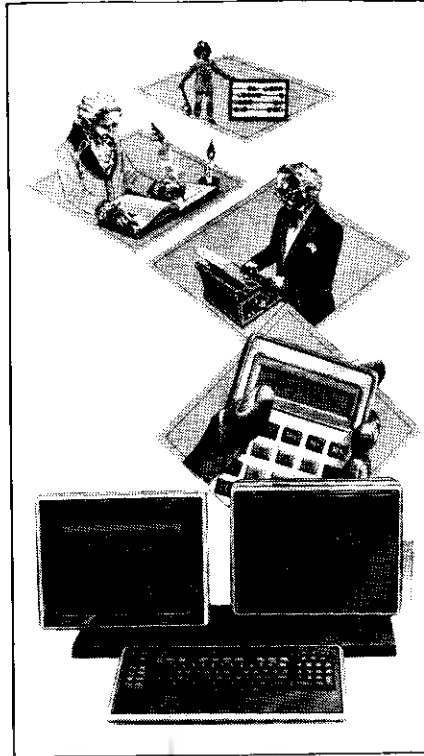


مالیه تهیه می‌شد. به‌موجب ماده ۴۲ هر یک از وزیران می‌بایست حساب مخارج هر سال مالی وزارتخانه تحت مسئولیت خود را تهیه و به‌نمایندگان مردم و وزارت مالیه تسلیم می‌کرد و نسبت به انتشار آن جهت اطلاع مردم اقدام می‌نمود. وزیر مالیه طبق ماده ۴۴ و ۴۵ علاوه بر آنکه حساب مخارج وزارت مالیه وقت را تهیه کرد مکلف بود حساب عایدات دولتی (حساب درآمدهای عمومی) و محاسبات کل مالیه (حاوی حسابهای درآمد و مخارج کلیه وزارتخانه‌ها) را تهیه و به‌مجلس و دیوان محاسبات ارائه کند.

در ماده ۴۶ و ۴۷ همان قانون مسئولیت تنظیم حساب اموال منقول و غیرمنقول دولتی و طبع و نشر و تسلیم آن به‌مجلس قانونگذاری وقت به‌عهدده وزیر

با استفاده از این روش، ضمن به‌تعویق انداختن شناخت درآمدها تا تاریخ وصول آنها، کنترلهای حسابداری را در مورد مالیاتهای دریافتی (تشخیص شده وصول نشده) هر سال مالی اعمال می‌کنند. ضمناً «حساب اندوخته مالیاتهای وصول نشده»، مشابه با سایر اندوخته‌های مندرج در ترازنامه حساب مستقل وجوه عمومی است. در ترازنامه، مانده «اندوخته مالیاتهای وصول نشده» از حساب «مالیاتهای دریافتی»، کسر می‌شود تا مبلغ غیرنقدی موجب افزایش مجموع داراییهای جاری نگردد.^۳

۳- داود اقوامی و جعفر باباجانی، «اصول و کاربرد حسابداری در سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی»، تهران، سازمان سمت، چاپ دوم، سال ۱۳۷۰، ص ۲۳۹.



آنها خواهیم پرداخت؛ به عبارتی دیگر با یک بررسی اجمالی از چهار قانون محاسبات عمومی این نتیجه گرفته می شود که از دیدگاه حسابداری، قوانین اول و دوم با اختلافی اندک به هم شباهت دارند و از سوی دیگر قوانین سوم و چهارم نیز در مورد حسابداری دولتی دیدگاه مشترکی دارند، هر چند که قوانین اول و دوم از نظر احکام مربوط به حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کاملتر از قوانین سوم و چهارم بوده است.

به هر حال قانون سوم محاسبات عمومی با وجود کاستیهایی که بر اثر حذف احکام مربوط به حسابداری قانون دوم داشته است، در موارد زیر در شکلگیری جدید سیستم حسابداری دولتی مؤثر بوده است.

الف - تغییر دوره مالی

طبق ماده ۵ قانون محاسبات عمومی سوم، سال مالی یک سال شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز و به پایان اسفند ماه ختم می گردد. تغییر دوره مالی ۱۵ ماهه در قوانین اول و دوم به ۱۲ ماهه یکی از ویژگیهای قانون سوم محاسبات عمومی است.

ب - تکامل اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل برای وجوه

تعریف درآمد عمومی در ماده ۸ و تعریف درآمد اختصاصی در ماده ۹ و تعریف درآمد برنامه در ماده ۱۰ و تعریف درآمد شرکتهای دولتی در ماده ۱۱ قانون محاسبات عمومی سوم تأکیدی بر رعایت اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل و اهمیت این اصل در حسابداری دولتی محسوب می شود و از نکات مثبت قانون محاسبات سوم به شمار می رود.

صراحت ماده ۳۴ قانون سوم بر نگهداری حساب جداگانه برای سپرده ها نیز در تکامل مفهوم قانونی حسابداری حسابهای مستقل، در تحقق این اصل و ایجاد حسابهای مستقل برای وجوه دولتی و امانی تأثیر چشمگیری داشته است، به گونه ای که در نظام حسابداری حاکم بر سالهای ۱۳۵۰ به بعد، نظام حسابداری دولت و سازمانهای وابسته به آن، به رغم بی اطلاعی از مفهوم تئوریک حسابداری حسابهای مستقل بر پایه این سیستم شکل گرفته است.

ج - مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده

ورق برزید

مالی قبل ایجاد می شد به حساب اعتبارات سال جاری که پرداخت صورت می گیرد منظور می گردید.

نکته درخور توجه در ماده ۳۷ تأکید بر نقدی بودن سیستم حسابداری هزینه ها در نظام حسابداری دولتی در سالهای ۱۳۱۳ تا ۱۳۴۹ است. هر چند که در بندبند ماده ۴۳ مقرر شده است حقوق ثابتانه دائین دولت که تعهد یا حواله شده است می بایست در حساب مخارج منعکس گردد. با این حال تغییر در مبنای حسابداری هزینه ها از تعهدی به نقدی، از نکات برجسته قانون دوم به شمار می رود که در بخش سوم مقاله باز مورد بحث قرار خواهد گرفت. نگاهی اجمالی به مواد دیگری از قانون دوم نشان دهنده این واقعیت است که در انعکاس اطلاعات مربوط به درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای عمومی کشور در صورتهای مالی تنظیمی دولت نیز تغییراتی داده شده است که موجب تأثیرگذاری در کاهش کفایت اطلاعاتی گزارشهای مالی در مورد درآمدها شده است.

ویژگیهای قانون محاسبات عمومی سوم

به طور کلی قانون سوم و چهارم از لحاظ مواد مربوط به حسابداری دولتی با قانون اول و دوم تفاوتی چشمگیری دارد که در بخش سوم مقاله به

است و در بخش سوم مقاله به شرح آنها خواهیم پرداخت، تقریباً مشابه قانون اول محاسبات عمومی است. از ویژگیهای این قانون تصویب مواد جدیدی است که به ترتیب زیر در نظام حسابداری دولتی حاکم بر سالهای ۱۳۱۳ تا ۱۳۴۹ تأثیر گذاشته است.

الف - ایجاد حساب مستقل وجوه عمرانی

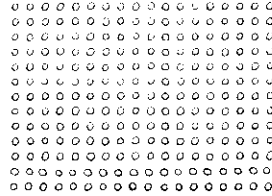
طبق ماده ۲۱ قانون محاسبات دوم اعتبارات دولتی به دو نوع تقسیم شده است؛ اعتبارات مربوط به مخارج مستمر که هزینه های جاری و روزمره دولت را تأمین مالی می کند و اعتبارات مربوط به مخارج غیرمستمر که برای تأمین هزینه های مربوط به خرید داراییهای ثابت و احداث ساختمانها و تأسیسات زیربنایی کشور در بودجه عمومی دولت منظور می شود.

به بیانی دیگر تصویب ماده ۲۱ در قانون دوم تحولی در توجه به اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل برای وجوه دولتی «Fund Accounting» است که از اصول پذیرفته شده حسابداری غیرانتفاعی است شمرده می شود. نکته درخور توجه در قسمت آخر ماده ۲۱، این است که دوره مالی برای مصرف اعتبارات مربوط به مخارج مستمر محدود به سال مالی نیست و به تعبیری، دوره مالی مربوط به اجرای طرحهای عمرانی دوره تکمیل طرح یا پروژه بوده است. به لحاظ اهمیتی که به حساب مستقل وجوه عمرانی در این قانون داده شده است، پیشبینی اعتبارات لازم برای اجرای طرحهای عمرانی برای دوره ای چند ساله بوده و در هر سال مالی نیاز به تصویب مجدد در مجلس وقت نداشته است.

در هر حال ایجاد یک حساب مستقل دیگر در قانون دوم تحولی در نظام حسابداری دولتی شناخته می شود.

ب - تأکید بر نقدی بودن سیستم حسابداری هزینه و درآمد

طبق ماده ۳۷ قانون دوم، اعتبارات هرسال مالی فقط تا پایان همان سال قابل مصرف بوده و اعتباراتی که تا پایان سال مالی تعهد می شد (به صورتی که کالا یا خدمت موضوع آن تحویل و یا انجام شده باشد) لیکن تا پایان سال مالی به مرحله پرداخت نمی رسید، از محل اعتبار مخصوصی که برای این قبیل تعهدات در بودجه سال مالی بعد منظور می شد قابل پرداخت بود. این قبیل هزینه ها که در سال



سیر نظور حسابداری دولتی در ایران؛

در قانون محاسبات سوم به اهمیت تعاریف در اجرای صحیح قوانین و مقررات، توجه لازم نشان داده شده است. تعریف اصطلاحات مالی به کار گرفته شده در قانون قطعاً نقش مؤثری بر اجرای صحیح آن خواهد داشت. تعریف هزینه، تنخواه گردان پرداخت، پیش پرداخت و علی الحساب در مواد ۱۸، ۱۹، ۲۱ و ۲۲ و حکم مربوط به مصرف اعتبارات در ماده ۵۵ قانون سوم حکایت از کاربرد مبنای جدیدی در حسابداری هزینه ها دارد، زیرا مبنای به کار گرفته شده در سیستم حسابداری هزینه در نظام حسابداری سالهای ۱۳۵۰ به بعد، اندکی با مبنای حسابداری نقدی کامل که در اصطلاح حسابداری دولتی مبنای نقدی تعدیل شده نامیده می شود تفاوت دارد.^۱

در قانون سوم در مورد حسابداری درآمدها نیز برنقدی بودن سیستم حسابداری تأکید شده است.

۲- مسئولیت محاسباتی و حسابداری

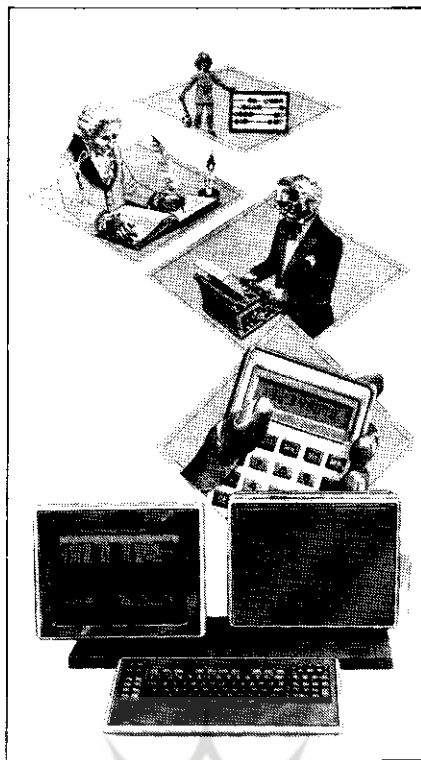
طبق ماده ۷۴ قانون محاسبات عمومی سوم مسئولیت تنظیم و ارسال حساب دریافت و پرداخت وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی به عهده ذیحسابهای این دستگاهها محول شده است. چون ذیحسابهای دستگاههای دولتی به منظور نظارت بر مخارج از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی منصوب می شوند، تغییر مسئولیت محاسباتی و حسابداری از سطح وزیر به سطح ذیحساب که از طرف دستگاه نظارت دیگری منصوب می شود، حکایت از کاهش چشمگیر مسئولیت حسابداری دارد که در بخش سوم مقاله به تأثیر آن در نظام حسابداری دولتی خواهیم پرداخت.

۳- نگهداری حساب هزینه های سنواتی

طبق ماده ۷۷ قانون سوم محاسبات عمومی مقرر شده است که پیش پرداختها و علی الحسابهای پرداخت شده از محل اعتبارات سال یا سالهای قبل در صورت تحویل کالا یا انجام خدمت موضوع این قبیل پرداختها و کامل شدن تعریف هزینه (که مستلزم تحویل کالا یا انجام دادن خدمت و پرداخت وجه آن است) به حساب هزینه سالی که اعتبار آن

۱- برای اطلاع بیشتر نگاه کنید به:

داود اقوامی و جعفر باباجانی، «اصول و کاربرد حسابداری در سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی»، تهران، سازمان سمت، چاپ دوم، سال ۱۳۷۰، ص ۳۸، ۳۰-۳۰۱.



گرفته شده است که در صورت مجوز قانونی از آن استفاده شود و نگهداری حساب دریافت و پرداخت وام حسابهای مستقل و برقراری رابطه آنها با یکدیگر امکانپذیر گردد.

ویژگیهای قانون محاسبات عمومی چهارم

چنانکه در جدول مشاهده می شود قانون چهارم از نقطه نظر احکام مربوط به حسابداری دولتی دیدگاه مشابهی با قانون سوم محاسبات عمومی دارد. بیشتر تغییرات قانون چهارم نسبت به قانون سوم مربوط به احکام نظارت است که موضوع بحث این مقاله نیست.

تنها نکته قابل ذکر از نظر حسابداری در مورد قانون محاسبات عمومی چهارم که در حال حاضر اجرا می شود صراحت تعریفهای مربوط به درآمد عمومی، درآمد اختصاصی، درآمد شرکتهای دولتی، سپرده و تفکیک آنها از سایر منابع نظیر وام، وجوه مصرف نشده اعتبارات سال قبل و غیره است.

ارائه تعریفهای صریح و روشن از درآمدها و سایر وجوه یاد شده بر اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل وجوه دولتی و امانی تأکید بیشتری دارد.

بخش سوم

مقایسه قوانین محاسبات و بررسی سیر نظور حسابداری دولتی ایران

بررسی جدول تغییرات مواد مربوط به حسابداری دولتی در چهار قانون محاسبات عمومی و توجه به ویژگیهای هریک از این قانونها نشاندهنده این واقعیت است که دیدگاه قانون اول و دوم محاسبات عمومی دارای وجوه اشتراک زیادی بوده است. از سوی دیگر قانون محاسبات سوم و چهارم نیز از نظر احکام مربوط به حسابداری دولتی بسیار به هم شبیه اند و تفاوت چندانی ندارند. در صورتی که احکام مربوط به حسابداری دولتی در قوانین اول و

تأمین و پرداخت شده است منظور شود. به بیان دیگر با آنکه هزینه مربوط به این قبیل پرداختها در سال جاری ایجاد و تحقق می یابد، به حساب هزینه سال یا سالهای قبل که اعتبار آن تأمین شده است منظور می شود.

ماده ۷۷ در قانون سوم بر تفکیک هزینه ها به جاری و سنواتی و همچنین نگهداری حساب پیش پرداختها و علی الحسابها به تفکیک سال جاری و سنواتی تأکید داشته و رعایت مفاد ماده یاد شده مستلزم تفسیراتی در استناداردهای اجرائی حاکم بر حسابداری دولتی بوده است، که از ویژگیهای این قانون محسوب می شود.

۴- نقل و انتقال بین حسابهای مستقل

در ماده ۸۶ قانون سوم به خزانه اجازه داده شده است که برای رفع احتیاجات خود از موجودی حسابهای اختصاصی و سپرده موقتاً استفاده کند مشروط بر اینکه بلافاصله پس از درخواست سازمان ذیربط مبلغ برداشت شده را مسترد دارد.

تصویب این ماده در قانون یاد شده بر ساختار حسابداری دولتی از دیدگاه ارتباط بین حسابهای مستقل تأثیر می گذارد. از نظر تئوری حسابداری دولتی نقل و انتقال بین حسابهای مستقل در صورت داشتن مجوز قانونی و حفظ استقلال هریک از حسابهای مستقل مجاز است. دادن و گرفتن وام توسط حسابهای مستقل در استناداردهای اجرائی حسابداری حسابهای مستقل به این دلیل در نظر

دوم را با احکام حسابداری در قوانین سوم و چهارم مقایسه کنیم به جای تشابه زیاد، وجوه افتراق بیشتری بین آنها دیده می‌شود.

به بیانی دیگر، ضمن تجزیه و تحلیل مقررات حاکم بر حسابداری دولتی در یک دوره تقریباً ۸۰ ساله (۱۲۸۸ تا ۱۳۶۶)، دو نظام حسابداری دولتی کاملاً متفاوت به شرح زیر تشخیص داده می‌شود:

۱- نظام حسابداری دولتی مربوط به دوره اجرای قوانین اول و دوم از ۱۲۸۸ تا ۱۳۴۹
۲- نظام حسابداری دولتی مربوط به دوره اجرای قوانین سوم و چهارم ۱۳۵۰ تا مرداد ۱۳۶۶ روند تغییرات نظام حسابداری در قوانین اول و دوم شتاب کمتری نسبت به نظام حسابداری در قوانین سوم و چهارم داشته است. به بیانی دیگر تصویب قانون محاسبات سوم که از اول سال ۱۳۵۰ اجراء شده است نقطه عطفی در سیر نزولی کفایت نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از نظر قانون محاسبات عمومی محسوب می‌شود.

برای اطلاع از چگونگی شکل گیری نظام حسابداری دولتی موجود به بررسی سیر تغییرات نظام حسابداری از دیدگاه قوانین فوق می‌پردازیم. در این بررسی عمدتاً اصول بنیادی و عوامل مؤثر بر ساختار سیستمهای حسابداری مورد عمل در دوره‌های مختلف مورد توجه بوده است، لذا سیر تطور حسابداری دولتی را از نظر به کارگیری مبنای حسابداری، سال مالی، اهمیت کنترل بودجه، مسئولیت محاسباتی، کفایت گزارشگری و صورتهای مالی دولتی، سیستم حسابداری حسابهای مستقل به شرح زیر بررسی می‌کنیم:

مبنای حسابداری - چنانکه در بخش دوم مقاله بیان شد

در قانون محاسبات عمومی اول، مبنای حسابداری مورد نظر قانونگذار برای شناسایی و ثبت هزینه‌ها، تعهدی و در مورد ثبت درآمدها تقریباً تعهدی تعدیل شده بوده است. در قانون دوم و سوم و چهارم مبنای حسابداری هزینه به نقدی تعدیل شده تغییر یافته است. لیکن در قانون دوم به استناد بند ماده ۴۳ می‌بایست صورت تعهدات ایجاد شده پرداخت نشده دولت به ضمیمه صورتحساب مخارج ارائه می‌شد، به عبارت دیگر تنها مزیت سیستم حسابداری هزینه‌ها در قانون دوم، نسبت به قانون سوم و چهارم، ارائه اطلاعاتی دایر بر میزان بدهیهای

دولت، ناشی از تحویل کالا و یا خدمت (بدون آنکه به حساب هزینه منظور شود) بوده است.

مبنای حسابداری در مورد درآمدها نیز از یک مبنای نزدیک به تعهدی تعدیل شده در قانون اول به مبنای نقدی کامل در قوانین دوم و سوم و چهارم تنزل کرده است. نتیجه آنکه نظام حسابداری دولتی ایران از نظر مبنای مورد استفاده در حسابداری هزینه‌ها و درآمدها از نظامی پیشرفته به نظام اطلاعاتی عقب افتاده‌ای تنزل یافته است، لذا سیستم حسابداری موجود که حاصل تغییرات فوق است از نظر نگهداری حساب درآمد هزینه از کفایت لازم برخوردار نیست.

سال مالی - در قانون اول و دوم، سال مالی ۱۵ ماه بوده است، لذا نگهداری حساب سال گذشته و سال جاری به صورت همزمان، هر چند که در ساختار نظام حسابداری مورد عمل تأثیری نداشته است لیکن از نظر اجرایی مشکلاتی را فراهم می‌کرده که در قوانین سوم و چهارم با تغییر آن به یک سال رفع شده است.

اهمیت کنترل بودجه - مسئولیت نظارت بر اجرای بودجه در قانون اول و دوم علاوه بر آنکه به عهده وزارت دارایی بوده هر یک از وزیران به موجب ماده ۱۳ قانون اول و ماده ۲۵ قانون دوم در مورد کنترل بودجه وزارتخانه تحت سرپرستی خود مسئولیت مستقیم داشته است. احکام مربوط به مسئولیت کنترل بودجه در قانون اول و دوم، در قانون سوم و چهارم حذف شده و مسئولیت کنترل بودجه به ذیحساب، که عامل خزانه داری کل است و در اجرای مواد ۲۴ و ۳۱ قوانین سوم و چهارم در دستگاههای دولتی مستقر می‌شود، واگذار می‌گردد.

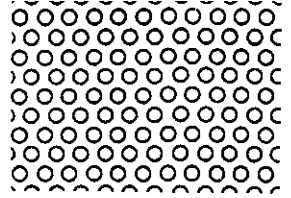
تغییر قانونی فوق، با وجود آنکه ذیحسابان دستگاههای دولتی نهایت کوشش خود را در کنترل بودجه دستگاه دولتی محل خدمت خود به کار می‌برند از نظر تناسب اختیار و مسئولیت، از اهمیت کنترل بودجه کاسته است؛ لذا نظام حسابداری دولتی از این نظر تنزل داشته است.

مسئولیت محاسباتی - چنانکه در قانون اول و دوم بیان شد مسئولیت محاسباتی و حسابداری مستقیماً بر عهده وزیران گذاشته شده است. لیکن این مسئولیت در قوانین سوم و چهارم به ذیحسابان دستگاههای دولتی محول شده است. تغییر مسئولیت محاسباتی و حسابداری از وزیر، که قانوناً مسئولیت

مستقیم دریافت درآمدها و انجام مخارج دستگاه دولتی تحت سرپرستی خود را به عهده دارد، به ذیحساب که از سوی دستگاه نظارت کننده بر مخارج منصوب می‌شود، نه تنها با اصل تناسب اختیار و مسئولیت مغایرت دارد، بلکه به علت فقدان مسئولیت در امر حسابداری، انگیزه ایجاد تحول در ارتقای سطح کیفیت سیستم حسابداری دستگاه متبوع را کاهش داده است. به بیان دیگر چون در قوانین سوم و چهارم به مسئولیت محاسباتی و حسابداری اهمیت کمتری داده شده است، پیگیری مسائل مالی برای وزیران و اشخاص مجاز از طرف آنها تا آنجا اهمیت دارد که به پرداخت هزینه‌ها منجر گردد، لذا نگهداری حساب مخارج و کنترل بودجه و تنظیم و ارائه بموقع حساب به مراجع صلاحیتدار قانونی و ارتقای سطح کیفی نظام حسابداری، مورد توجه و پیگیری مقامات مسئول دستگاههای اجرایی قرار نمی‌گیرد. این بی‌توجهی و نبود انگیزه در نتیجه عدم تناسب اختیار و مسئولیت، از یک سو و ناآگاهی مسئولین از تسهیلاتی که ارائه بموقع اطلاعات مالی برای تصمیمگیری صحیح فراهم می‌آورد از سوی دیگری از عوامل مهم در عقب ماندگی نظام حسابداری دولتی در ایران محسوب می‌شود.^۲

گزارشگری و صورتهای مالی - همان طور که در جدول مشاهده می‌شود و در بخش دوم نیز توضیح داده شد، مواد قانونی مربوط به گزارشگری مالی در قانون اول و تا حدودی در قانون دوم محاسبات عمومی بر کلیه جنبه‌های لازم در گزارشگری مالی و انعکاس اطلاعات کافی در صورتهای مالی تأکید داشته‌اند. مواد مذکور برای افشای حقایق و اطلاعات مالی از کفایت لازم برخوردار بوده است، به عنوان مثال انعکاس بدهیهای بلندمدت دولت در صورتهای مالی و تنظیم صورتحساب اموال غیرمنقول و صورت تغییرات آن در طول سال مالی و همچنین تنظیم صورتحساب موجودی اموال منقول دولتی از جمله مواردی است که حکایت از کفایت گزارشگری مالی دولتی در زمان اجرای قوانین مذکور دارد.

۲- در قانون تفریح بودجه سالهای پس از انقلاب، مسئولیت حساب به عهده دستگاههای دولتی محول شده است. لیکن در آیین نامه مربوط، ذیحساب مجدداً عامل اصلی تنظیم کننده حساب معرفی شده است.



سیرتطور حسابداری دولتی در ایران؛

طبع و نشر صورتهای مالی مربوط به مخارج، عایدات و محاسبات کل مالیه و در دسترس قرار دادن آن برای نمایندگان قانونی و عموم مردم کشور که در قوانین اول و دوم به عنوان تکالیف قانونی وزیران شناخته شده است، با مفهوم «بنیانه شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولتی که در سال ۱۹۸۷ تحت عنوان «هدفهای گزارشگری مالی» به شرح زیر منتشر شده است مطابقت دارد: «هیئت اعتقاد دارد که گزارشگری مالی نقش مهمی در تکمیل وظایف دولت در ارتباط با مسئولیت حسابداری عمومی در یک جامعه دموکراتیک ایفا می‌کند. مسئولیت حسابداری عمومی بر این باور استوار است که هر شهروند مالیات دهنده «حق دارد بداند»، حق دارد «حقایق را [...] به صورتی آشکار دریافت کند.»

اطلاع از وضعیت مالی دولت و چگونگی مصرف درآمدهای عمومی حق قانونی مردم و نمایندگان منتخب آنهاست و در قوانین اساسی کلیه کشورها بر این مهم تأکید می‌شود. در قسمت اخیر اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی تصریح شده است که گزارش تفریح بودجه که به وسیله دیوان محاسبات کشور تهیه می‌شود، باید در دسترس عموم مردم قرار گیرد.

به طور خلاصه می‌توان گفت که نظام گزارشگری مالی در قانون محاسبات عمومی سوم به علت حذف بیشتر مواد مربوط به تنظیم گزارشهای مالی فاقد کفایت لازم است و نارساییهای درخور توجهی دارد. بر روی هم نتیجه گرفته می‌شود که گزارشگری مالی دولتی در دوره ۸۰ ساله اخیر سیر نزولی پیموده است و آنچه در حال حاضر در قانون محاسبات عمومی کشور، مصوب سال ۱۳۶۶، در مورد تنظیم صورتحساب وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، شرکتها و دولتی و خزانه و تفریح بودجه و صورتحساب عملکرد سالانه بودجه مورد تأکید قرار گرفته است، در مجموع به امکان ارائه یک سری گزارشهای مالی کامل که بتواند وضعیت مالی دولت را براساس استانداردهای پذیرفته شده منعکس کند نمی‌انجامد.

سیستم حسابداری حسابهای مستقل - همان طور که در جدول مشاهده می‌شود، در قانون اول هیچگونه تأکیدی بر استفاده از سیستم حسابداری حسابهای مستقل نشده است و به نظر می‌رسد در

سالهای اجرای قانون اول دولت فقط از یک حساب مستقل تحت عنوان حساب مستقل وجوه عمومی^۶ استفاده می‌کرده است. در قانون دوم لزوم استفاده از حساب مستقل وجوه عمرانی جهت خرید داراییهای ثابت عمومی و احداث ساختمانهای کشور احساس شده است و در ماده ۲۱ همان قانون مجوز ایجاد حساب مستقل فوق صادر شده است. در سالهای ۱۳۱۳ تا ۱۳۴۹ اعتبارات دولت که منابع مالی آن از درآمدهای عمومی و سایر منابع تأمین اعتبار نظیر وام تأمین می‌شد به دو قسمت، تحت عنوان اعتبارات مستمر (حساب مستقل وجوه جاری) و اعتبارات غیرمستمر (حساب مستقل وجوه عمرانی) تقسیم می‌شود. بنابراین از تاریخ اجرای قانون دوم سیستم حسابداری حسابهای مستقل مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در قانون سوم و چهارم، با ارائه تعریفهای روشنی از درآمدهای عمومی، درآمدهای اختصاصی، درآمد شرکتهای دولتی، وجوه سیرده، براصل لزوم استفاده از حسابهای مستقل تأکید شده و در واقع قانون سوم و چهارم سیستم حسابداری حسابهای مستقل^۷ را به نحو چشمگیری تکامل بخشیده است. جایگاه قانونی سیستم حسابداری حسابهای مستقل با تصویب قانون اساسی جمهوری اسلامی استوارتر شده و از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار می‌شود. در اصل ۵۵ قانون مذکور که خط مشی عمومی نظام حسابداری و حسابرسی دولتی ایران را تعیین می‌کند، با تأکید بر اینکه «هر وجهی باید در محل صحیح خود به مصرف برسد»، اصل لزوم استفاده از حسابهای مستقل برای وجوه، مورد توجه خاص قرار گرفته است و به بیانی دیگر سیستم حسابداری حسابهای مستقل در این مقطع به حد مطلوب خود رسیده است.

بنا به مطالب فوق، از قانون دوم به بعد سیستم حسابداری حسابهای مستقل سیر تکامل خود را متناسب با نیازهای قانونی و اطلاعاتی دولت به نحو مطلوبی پیموده است و این روند تکاملی از نکات مثبت قوانین سوم و چهارم شمرده می‌شود. توضیح این نکته نیز ضروری است که هیئت وزیران در تیر ماه سال ۱۳۲۲ طبق تصویبنامه شماره ۹۳۲۶ مورخ ۱۳۲۲/۴/۳۰ مجوز قانونی ایجاد بنگاهی به نام

«بنگاه کارپردازی کل کشور»، را صادر می‌کند. بنگاه مذکور وظیفه تدارکات داخلی کلیه سازمانهای دولتی را به عهده می‌گیرد و در عوض سازمانهای دولتی وجه لازم را که برای خرید کالا و خدمات در بودجه خود منظور کرده اند به حساب بنگاه مذکور واریز و کالا و خدمات مورد نیاز را به موقع دریافت می‌کنند.^۸

ایجاد بنگاه کارپردازی کل کشور از نقطه نظر تئوری حسابداری حسابهای مستقل، به منزله ایجاد حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی، که از حسابهای مستقل مورد پذیرش کمیته ملی حسابداری دولتی^۹ بوده است، محسوب می‌شود.

بنگاه کارپردازی کل کشور در واقع همان حساب مستقل سرمایه گردان^{۱۰} یا حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی^{۱۱} است که در کشورهای پیشرفته مورد استفاده قرار می‌گیرد. بنگاه کارپردازی کل کشور در سال ۱۳۳۷ منحل شد و با این ترتیب یکی از حسابهای مستقل پذیرفته شده از نظام حسابداری دولتی ایران حذف گردید.

کوششهایی در جهت دستیابی به اسناد و مدارک حسابداری بنگاه کارپردازی کل کشور به منظور تحقیق در عملکرد این بنگاه و کشف علل انحلال آن به کار رفت ولی به علت عدم دسترسی به مدارک مذکور نتیجه‌ای حاصل نگردید. حساب مستقل وجوه تدارکات داخلی بصورت بازگانی اداره می‌گردید لیکن به منظور تحصیل سود ایجاد نگردیده بود. سیستم حسابداری مورد عمل بنگاه مذکور تابع اصول و موازین حسابداری بازگانی بوده است.

نتیجه

به اختصار می‌توان نتیجه گرفت که نظام حسابداری دولتی از دیدگاه قوانین محاسبات عمومی سالهای ۱۲۸۹ تاکنون نه تنها ارتقاء نداشته بلکه سیر قهقروایی پیموده است. چون قانون محاسبات عمومی اول برگرفته از قوانین محاسبات عمومی کشورهای پیشرفته اروپایی بوده است،

۸- برای اطلاع بیشتر از وظایف و تشکیلات بنگاه کارپردازی کل کشور نگاه کنید به مصوبه شماره ۹۳۲۶ مورخ ۱۳۲۲/۴/۳۰.

9. National Committee on Governmental Accounting (NCGA)

10. Revolving Fund

11. Internal Service Fund

6. General Fund

7. Fund Accounting

احکام مربوط به حسابداری دولتی آن منطبق با استانداردهای حسابداری دولتی در کشورهای یاد شده بوده و سیستم حسابداری مورد نظر قانونگذار در زمان خود از جمله سیستمهای پیشرفته حسابداری محسوب می شده است. به علت عدم دسترسی به حسابهای سالهای ۱۳۱۲ تا ۱۳۱۹ اظهار نظر قطعی در مورد چگونگی اجرای احکام قانونی حسابداری دولتی در این سالها دشوار است. بررسی مقدمه لایحه تفریح بودجه سال ۱۳۳۶ که اولین لایحه تفریح بودجه از سال ۱۳۸۹ تا آن تاریخ بوده است نشاندهنده این واقعیت است که دولتهای وقت به علت ناکامی در تهیه و تنظیم حسابهای سالهای مورد بحث نتوانسته اند در طول نیم قرن حتی یک لایحه تفریح بودجه به مجلسین وقت تسلیم کنند. به بیان دیگر در طول حدود ۵۰ سال دولتهای وقت نظارت پارلمانی بر اجرای بودجه های مصوب را از مراحل نظارت حذف کرده اند.

عدم تناسب احکام پیشرفته حسابداری در زمان تصویب قانون اول و دوم با امکانات و مقدرات و

دانش حسابداری مسئولان و کارگزاران وقت، موجب شد که در قوانین سوم و چهارم، با وجود پیشرفت دانش حسابداری، احکام نسبتاً کامل مربوط به حسابداری دولتی مورد نظر در قوانین اول و دوم حذف شود و به جای آن احکامی ساده و با دیدگاهی محدود به تصویب برسد.

افراط و تفسیر دیدگاههای چهار قانون محاسبات عمومی در مورد نظام مالی و محاسباتی و سیر نزولی احکام قانونی حسابداری دولتی مورد نظر آنها از یک سو و عدم توجه به استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و تکنیکهای پیشرفته حسابداری و اکتفا کردن به یک نظام اطلاع رسانی مالی ساده و محدود از سوی دیگر، موجبات شکل گیری نظام حسابداری دولتی حاضر را فراهم کرده است.

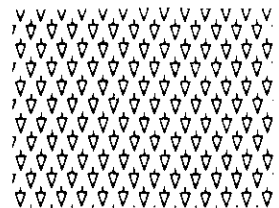
به نظر نگارنده نظام حسابداری دولتی کنونی از کفایت لازم برخوردار نیست و به اصلاحات اساسی نیاز دارد. ایجاد تحول اساسی در سیستم حسابداری موجود، جز در موارد محدودی که به اصلاح موادی از قانون محاسبات عمومی کشور نیاز است، محتاج

مطالعه تطبیقی نظامهای حسابداری موجود در کشورهای دیگر و در نظر گرفتن اصول، موازین و استانداردهای اجرایی حسابداری دولتی و استفاده صحیح و مناسب از تجارب کشورهای پیشرفته به منظور طراحی یک سیستم حسابداری مطلوب است.

انجام این مهم مستلزم حمایت بیدریغ سازمانهای قانونی ذیربط و کوشش همگانی صاحب نظران امور مالی دولتی و محققان دلسوز کشور است. ●

منابع و مأخذ

- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران
- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۸۸
- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۱۲
- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹
- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶
- تصویب نامه سازمان بنگاه کار پردازی کل کشور مصوب ۲۷ تیرماه ۱۳۲۲



دنباله انتخاب خط مشی حسابداری

قاعدۀ حسابداری، عده ای سود می برند و عده ای زیان می کنند، اما تمامیت نظام حسابداری در بلندمدت منافع همه را تأمین می کند. بدون این نتیجه حسابداری نمی تواند وظیفه های اجتماعی خود را عهده دار شود.

قبل از اینکه استانداردهای حسابداری بتواند در خدمت امکان پذیری مقایسه در گزارشدهی مالی باشد، و به هدف تسهیل درک روشهای حسابداری به کار گرفته شده در جمع آوری حسابها از طرف استفاده کنندگان صورتهای مالی کمک کند، و اعتبار صورتهای مالی را با حذف یا محدود کردن حوزه «حسابداری خلاق» تضمین نماید، می باید نظر مساعد جامعه مالی را به خود جلب کند یعنی مورد قبول باشد. صحبت از ضرورت استانداردهای

حسابداری «بازار» آن قدر بالا گرفته است که گویی «نظریه حسابداری خوب» در تعیین قابل پذیرش بودن استاندارد، نقش ثانوی پیدا کرده است. در واقع، پاره ای بین نیاز به حسابداری در خدمت هدفهای اقتصادی جامعه و وظیفه اطلاع رسانی حسابداری تناقض می بینند.

در این دیدگاه که حسابداری مسئولیتی فراتر از ارائه اطلاعات برای تصمیمگیری افراد دارد و به آنان امکان انتخاب وسیله دستیابی به هدفهایشان را می دهد، ویژگی بارزی به چشم نمی خورد. با ارائه اطلاعات است که حسابداری به جامعه خدمت می کند. هر هدف دیگری باعث می شود که حسابداری اعتبار خود را از دست بدهد. متأسفانه، روشهای حسابداری سنتی ما ضعف دارند، و این ضعفها باعث می شود که بین منافع اقتصادی رقیب برخورد ایجاد شود؛ تضاد منافی که در صورت وجود بنیانهای نظری صحیحتر در حسابداری ممکن بود از بین برود. اگر رویدادها و اوضاع اقتصادی به وجه بهتری در صورتهای مالی انعکاس می یافت، آن صورتهای مالی توانستند و می بایست پایه ای برای بحثهای سیاست اقتصادی باشند، نه اینکه خود مورد تردید قرار گیرند.

- همکاران عزیز آقایان ناصر و مسعود محمودزاده احمدی نژاد مصیبت وارده را تسلیت می گوئیم.
- همکار محترم آقای جعفر لاریمی در غم شما شریکیم.
- همکار عزیز آقای ایرج هادوی مصیبت وارده را بشما و خانواده محترم تسلیت می گوئیم.
- همکار محترم آقای حسین خطیبیان مصیبت وارده را تسلیت می گوئیم.
- همکار عزیز آقای حسین نجاری فریزهندی در غم شما شریکیم.
- انجمن حسابداران خیره ایران

بیانیه انجمن حسابداران خبره ایران درباره

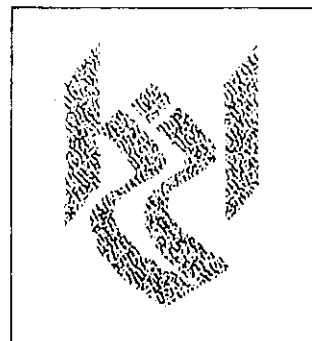
لایحه تشکیل «جامعه حسابداران رسمی ایران»

مرداد
۱۳۷۱

۱. آرمان اقتصادی هر جامعه رشد و توسعه رفاه اجتماعی است. دستیابی به این هدف همیشگی مستلزم استفاده بهینه از منابع طبیعی، امکانات اجتماعی، تواناییهای علمی و فنی، ظرفیتهای تولیدی و نیروی انسانی است. اطمینان نسبت به استفاده بهینه از منابع و امکانات یاد شده که به وسیله سیستمهای برنامه ریزی و عملیاتی انجام می‌گیرد، نیازمند وجود شالوده‌های کنترلی مناسب و کارآست.

۲. بیشتر منابع طبیعی، امکانات اجتماعی، تواناییهای علمی و فنی، ظرفیتهای تولیدی و نیروی انسانی یا به طور مستقیم در شمار منابع متعلق به جامعه است و یا دست کم به طور غیرمستقیم از تغییر حالت منابع متعلق به جامعه به دست آمده است. همچنین منابع و امکانات پیشگفته یا در مالکیت اجتماعی و عمومی است یا در اثر سازوکارهای اقتصادی و براساس ضابطه‌های حقوقی به مالکیت خصوصی درآمده است که در هر حال از منابع و امکانات اجتماعی سرچشمه می‌گیرد و به هر صورت وظایف اجتماعی دولت‌ها ایجاد می‌کند که از یک سو بر مصرف منابع و استفاده از امکانات جامعه نظارتی کلی داشته باشند و از سوی دیگر به همین وسیله از مصرف این منابع در راه رشد و توسعه رفاه اجتماعی اطمینان حاصل کنند.

۳. استفاده از منابع و امکانات جامعه سرانجام به تولید خدمت و کالا در عامترین مفهوم آن می‌انجامد. تولید هرگونه خدمت یا کالا به طور معمول به وسیله مؤسسه‌های اقتصادی، انتفاعی و گاه غیرانتفاعی انجام می‌شود. هر یک از این مؤسسه‌ها می‌توانند هدفهای اجتماعی، انتفاعی- اقتصادی، سودآوری مالی و یا ترکیبی از هر یک از این هدفها داشته باشند؛ که براین اساس، به ترتیب در چارچوب سازمانهای دولتی بدون قصد انتفاع، سازمانهای دولتی با قصد انتفاع نسبی و سازمانهای خصوصی با قصد صرف انتفاع شکل می‌گیرند. صرف نظر از مؤسسه‌های دولتی که بنا بر قاعده به وسیله دولت نظارت می‌شوند،



سایر مؤسسه‌ها نیز در چارچوب سیاست‌های دولت و آرمان‌های اقتصادی- اجتماعی هر جامعه. چنانچه اشاره شد، به گونه‌ای مشمول نظارت دولت می‌گردند. این گونه نظارت: استقرار مکانیسم‌های اطمینان بخشنده به جامعه مانند تضمین نسبی حقوق و امنیت سرمایه‌گذارها، تنظیم روابط متقابل بین مؤسسه‌های اقتصادی- انقاعی که می‌توانند در جریان فعالیت‌های یکدیگر تأثیر بااهمیتی داشته باشند، مانند روابط بین مؤسسه‌های اقتصادی و مؤسسه‌های وام‌دهنده (بانکها)، و تأمین روابط منطقی بین مؤسسه‌های اقتصادی و منافع آنها و حقوق دولت مانند تنظیم امور مربوط به اندازه‌گیری میزان مالیات مؤسسه‌های اقتصادی و اطمینان از وصول آنها را دربر می‌گیرد.

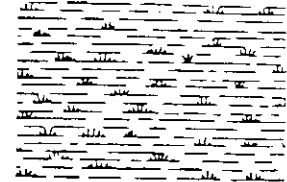
۴. یکی از شالوده‌های مؤثر کنترلی یا به بیان دیگر نظارت به مفهومی که پیش از این از آن یاد شد، نظام‌های اجرایی نظارت مالی یا حسابرسی است که تمامی هدف‌های نظارت پیشگفته را تحقق می‌بخشد. از آن رو که نتیجه حسابرسی سرانجام به قضاوت درباره نتیجه رسیدگی‌ها و بررسی‌های حسابرسی می‌انجامد. استقلال قضاوت کننده امری ضروری جلوه می‌کند. به علاوه از آن رو که مؤسسه‌های بخش خصوصی از یک سوبه سرمایه‌گذارهای خصوصی تعلق دارند، و از سویی دیگر از منابع اجتماعی بهره‌مند می‌شوند و مشمول گونه‌ای نظارت دولت می‌گردند، سیستم‌های نظارتی باید به هیچیک از ذینفعان یاد شده (دولت و سرمایه‌گذاران) وابسته نباشد، اما در همین حال با هر یک از این دو ارتباط منطقی اطمینانبخش داشته باشد. بدین سبب نیز این سیستم‌ها باید به‌طور طبیعی وابستگی اداری و سازمانی به سیستم‌های اجرایی و عملیاتی نداشته باشد. درحالی که چنانکه گفته شد، چون یکی از کارکردهای این سیستم‌ها اجرای عملیات نظارت بر سیستم‌هایی است که از یک سو عملکرد آنها مورد توجه دولت و از سویی دیگر مورد توجه اشخاص ذینفع و ذیحق است، فعالیت آنها باید در چارچوب اصول و موازین پذیرفته شده حسابرسی و مقررات و آئین‌نامه‌های اجرایی مناسب، منطقی و واقع‌بینانه و مربوط انجام شود. و طبیعی است در عین حال باید مقررات منطقی برای نظارت بر فعالیت آنها نیز وجود داشته باشد. و این مقررات از ضمانت اجرایی مطمئنی برخوردار باشد.

۵. انجمن حسابداران خیره ایران چارچوب کلی لایحه پیشنهادی هیئت دولت جمهوری اسلامی ایران به مجلس شورای اسلامی را در زمینه تشکیل «جامعه حسابداران رسمی ایران»، واجد ویژگی‌هایی می‌داند که امکان تحقق بخشیدن به کارکردهای پیشگفته را دارد و البته دستیابی به چنین نتیجه‌ای را مشروط به انتخاب اشخاص باصلاحیت به عنوان هیئت مؤسس و تدوین آئین‌نامه اجرایی مناسب می‌داند.

۶. انجمن حسابداران خیره ایران دستیابی به هدف‌های زیربنایی لایحه یاد شده را در عین حال مشروط به تغییر یا وضع قوانین مناسب در زمینه الزامی کردن حسابرسی مؤسسه‌های اقتصادی- انقاعی و غیرانقاعی و ارجاع وظیفه بازرسی قانونی این مؤسسه‌ها به اشخاص متخصص و مجرب حرفه‌ای می‌داند.

۷. انجمن حسابداران خیره ایران از هم اکنون آمادگی خود را برای هرگونه همکاری در زمینه تدوین آئین‌نامه اجرایی لایحه پیشگفته و مشارکت در تشکیل جامعه یاد شده و معرفی و پیشنهاد اعضای هیئت مؤسس اعلام می‌دارد.

شورای عالی انجمن حسابداران خیره ایران



دنباله حرفه حسابداری در ایران؛

همین پیشنهادهایی است که در اینجا ارائه شد. من باید به این نکته هم اشاره کنم که در لایحه تصویب شده از طرف هیئت دولت پیشبینی شده است که سازمان حسابداری به عنوان تنها سازمان حسابداری دولتی همچنان به فعالیتهای خود ادامه خواهد داد و تصویب این لایحه به معنای توقف فعالیتهای سازمان حسابداری نیست. اما در کنار پیشنهادها همکاری، من هم چند پیشنهاد دارم نخست، نباید چنین پنداشت که تنها انجمنهای حرفه‌ای باید متولی امور حرفه باشند، بلکه دانشگاهها یا دانشگاهیان نیز باید در این کار، حرفه را و حرفه نیز دانشگاه و دانشگاهیان را یاری دهد. پیشنهاد بعدی من در مورد تنظیم ضوابط و مقررات اجرای لایحه مورد بحث این است که برای تعیین استراتژی حرفه‌ای مقررات مربوط باید بدرستی بدانیم که در سطح کلان، محصول نهایی یا اطلاعاتی که حرفه به سیستم اقتصادی کشور می‌دهد، یا به بیان کلیتر کارکرد حرفه در سطح کلان چیست و این کارکرد را با استفاده از نشانیچ چه سیستمهایی فراهم می‌کند. بویژه اعضای حرفه حسابداری می‌توانند در زمینه تنظیم مقررات و ضوابط اجرایی لایحه مورد بحث و کامل و جامع‌تر بودن آن، کمک کنند.

انجمن حسابداران می‌تواند نقش درخور توجهی در این زمینه ایفا کند. اینکه سازمان حسابداری به تنهایی کار تدوین و تصویب این لایحه را دنبال کرده، به این دلیل بوده که نهاد یا سازمان دیگری در این زمینه داوطلب اقدام نشده است. بعلاوه انجمن حسابداران باید برای همکاری در تنظیم مقررات اجرایی لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی به مراجع ذیربط اعلام آمادگی و کمک کند.

همچنین نشریه حسابداری می‌تواند نقش برجسته‌ای در این زمینه داشته باشد. البته همینجا باید یادآور شوم که مقاله‌های نشریه حسابداری بیشتر به مقوله حسابداری اختصاص دارد و کمتر به مقوله حسابداری پرداخته است. بعلاوه بیشتر مقاله‌های این نشریه توصیفی است و بندرت مقاله‌های تحقیقی-تحلیلی در آن به چاپ می‌رسد. بیگمان آینده حرفه تا اندازه زیادی به تحقیقهای بستگی دارد که در این زمینه انجام شود.

انجمن حسابداران با همکاری دانشگاهها می‌توانند بر سرعت و جامعیت کارهای تحقیقاتی

بیفزایند. معرفی انجمن حسابداران خبره ایران به مجامع بین‌المللی، معرفی حرفه به وسیله رسانه‌های گروهی به جامعه و اقداماتی مانند اینها می‌تواند کمک مؤثری به رشد و توسعه بکند.

طهوری:

گفته شد که تعداد شرکتها، سازمانها و مؤسسه‌هایی که باید حسابداری بشود زیاد است و در برابر این حجم کار به اندازه کافی حسابرس متخصص نداریم، گفته می‌شود که از خارج هم حسابرس نیابوریم. پس راهی نداریم جز اینکه با امکانات موجود پاسخگوی نیازهای سیستم اقتصادی به خدمات حرفه‌ای باشیم. یکی از این امکانات استفاده از کارنیم وقت دانشجویان است. مثلاً هر حسابدار رسمی را ملزم به پذیرفتن تعدادی دانشجویان به عنوان کارآموز کرد. در نتیجه اتخاذ این روش در پایان دوره تحصیل هر دانشجو، با یک فارغ‌التحصیل باتجربه روبرو خواهیم بود، ضمن آنکه به این وسیله هزینه زندگی دوران تحصیل دانشجو هم تأمین می‌شود.

پورمعاز:

فرض کنیم دانشجو در دانشگاه آموزش خیلی خوبی گرفت. کارآموزی هم کرد و به‌طور نسبی تجربه هم به دست آورد؛ آیا بعدها با وضع کنونی حق الزحمه‌ها ممکن است که انگیزه کافی برای ادامه کار در حرفه داشته باشد؟ خود من همکاری داشتم که به سبب مشکلات حقوق و مزایای کار حرفه‌ای را ترک کردند. نه تنها در یک یا دو مؤسسه، بلکه در کل حرفه وضع از همین قرار است. خوب، اگر نظام حق الزحمه به همین گونه باشد، نمی‌توان امیدوار بود که ما بتوانیم در آینده به اندازه کافی حسابرس متخصص داشته باشیم؛ و به این ترتیب به آسانی تمام سرمایه‌گذارهایی که در راه آموزش و کسب تجربه دانشجویان و کارآموزان می‌شود از بین می‌رود. در زمان حاضر باید تمام همکاران و سازمانها و مؤسسه‌های حسابداری مسئله بازنگری در زمینه درآمد حسابرسان را مورد توجه قرار دهند.

دهدشتی نژاد

گفته می‌شود که ما چه به عنوان انجمن حسابداران و چه با هر عنوان دیگری، باید در مورد

رزبان:

اگر سیر تطور حسابداری در ایران را بررسی کنیم، می‌بینیم که تحولات حرفه حسابداری با نیاز جامعه به خدمات حرفه‌ای ارتباط نزدیکی داشته است.



شمس احمدی:

من فکر می‌کنم حسابداران در جامعه ما از مرتبه و منزلت اجتماعی خوبی برخوردارند، حتی از نظر درآمد هم نسبت به بسیاری از حرفه‌های تخصصی وضع بهتری دارند.



برنامه ریزی سیستم آموزش دائمی حسابداران جزء برجسته‌ترین نیازهای رشد و توسعه و تکامل حرفه حسابداری و حسابداری شمرده می‌شود.



سهیلی:

ما فقط کافی است که به هدفهای مشترک بیندیشیم و در راه دستیابی به آنها بکوشیم. اعضای حرفه حسابداری و حسابداری بیگمان از صلاحیت و توانایی پرداختن به این مهم برخوردارند.

تصمیمگیرهای مربوط به حرفه‌مان، پیشنهاد بدیم و به دولتمردان در این زمینه‌ها کمک کنیم، من هم به این مسئله معتقدم و فکر می‌کنم گروههای وسیعی از حسابداران و اعضای انجمن حسابداران آمادگی کافی برای چنین همکاریهایی دارند. اما آیا کارگزاران دولتی هم از این همکاریها استقبال می‌کنند؟ تجربه نشان می‌دهد که جز در موارد

استثنایی، بندرت در زمان تنظیم لوایح قانونی از حسابداران و حسابرسان نظرخواهی شده است؛ نمونه برجسته آن، همین قانون تشکیل و تأسیس سازمان حسابرسی است که تمرکز بیشتر کارهای حسابرسی در این سازمان سبب شد که فعالیت بعضی از مؤسسه های حسابرسی تا مرز توقف کاهش یابد و حتی تعداد زیادی از آنها به تعطیل کشیده شوند. البته ناکافی بودن درآمد حسابرسان هم به عنوان مانعی جدی بر سر راه این گونه همکاریها مطرح است. به هرحال ارزیابی لایحه ها، طرحها و مانند آنها و تجزیه و تحلیل مسائل و مشکلات و نوشتن مقاله به زمان نیاز دارد و کسانی می نوانند دست به چنین فعالیتهایی بزنند که از نظر مالی تأمین باشند. اگر کسی مطمئن شود که می تواند زمان لازم برای نوشتن یک مقاله را، صرف ارائه یک مشاوره مالی و مالیاتی کند و درآمدی از این کار به دست آورد، طبیعی است که این فعالیت را بر نوشتن مقاله ترجیح می دهد. اما درباره اینکه گفته شد ما با کمبود حسابدار و روبرو هستیم چون فلان تعداد شرکت داریم و فلان تعداد هم در آینده خواهیم داشت؛ بسیاری از شرکتهای موجود اصولاً حسابداری درست و حسابی ندارند. یک تراز افتتاحیه و یک تراز اختتامیه ثبت می کنند. خوب، یکی از مسائل و مشکلات حسابرسان مسئله درآمد آنهاست. در نتیجه تعداد حسابرسان اگر معقول و منطقی باشد در این صورت تنها مؤسسه هایی که به صورت جدی به خدمات حسابرسان نیاز دارند به آنها مراجعه می کنند و با توجه به تعداد حسابرسان ذیصلاح در جامعه بنا بر قاعده عرضه و تقاضا بندرت به حق الزحمه ها افزایش پیدا می کند و به مرز درآمد مکفی می رسد. در این صورت طبیعی است که همگی آمادگی خواهند یافت به انجمنهای حرفه ای کمک کنند و به جای ۶,۰۰۰ تومان حق عضویت ۱۰۰,۰۰۰ تومان بدهند و تشکلهای حرفه ای را تقویت کنند. مقاله بنویسند ...

ر زبان:

تکوین هر سیستمی در جامعه به نیاز آن جامعه بستگی دارد. اگر سیر تطور حسابرسی در ایران را بررسی کنیم، می بینیم که تحولات حرفه حسابرسی با نیاز جامعه به خدمات حرفه ای ارتباط نزدیک داشته است. اگر حسابرسی پیش از انقلاب از رشد

شمس احمدی:

در آغاز تشکیل این جامعه حسابداران رسمی ایران، حسابرسانی از سازمانها و مؤسسه های گوناگون و با سطوح مختلف دانش و تجربه به این جامعه خواهند پیوست. بیگمان هر یک از این گروهها دارای نظریات مختلفی هم خواهند بود و به نظر می رسد باید با دقت و درایت با این دیدگاهها، تواناییها و تجربه های متفاوت روبرو شد و از بروز اختلافهایی که سرانجام به نتیجه ای جز عقب ماندن حرفه نمی انجامد جلوگیری کرد.



پورعمارز:

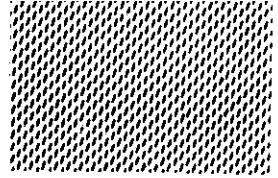
یکی از مسائل مهم دیگری که جامعه حرفه ای ما، سازمانها و مؤسسه های حسابرسی و انجمن حسابداران خبره ایران و در آینده جامعه حسابداران رسمی باید به آن توجه کنند، برنامه ریزی برای آینده حرفه است.

مؤسسه هایی که از عملکرد آنها رضایت نداشت کنار گذاشت. نظر دولت این بود که صاحبان تخصص و تجربه کافی در حرفه با هم مؤسسه هایی به صورت تعاونی تشکیل بدهند و تا مدتی هم از این تعاونیها حمایت کرد. حتی در مواردی کارها را مستقیم به مؤسسه های حسابرسی بخش خصوصی ارجاع کرد. اما نه تعاونیهای پیشگفته و نه مؤسسه های حسابرسی بخوبی از عهده انجام کارها و پاسخگویی به خواسته های دولت برزیامند و سرانجام دولت تصمیم گرفت مؤسسه های حسابرسی دولتی مانند مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع و سازمان برنامه - سازمان حسابرسی -، حسابرسی بنیاد مستضعفان و جانبازان و بنیاد شهید را ایجاد کند. در زمان حاضر هم که دولت تصمیم دارد بیشتر شرکتهای وابسته و تحت پوشش را به بخش خصوصی منتقل کند، نیاز به استفاده از خدمات حسابرسی خصوصی مطرح شده فرصتی فراهم آمده که حرفه حسابرسی مستقل وارد دوره جدیدی بشود و آشکار است که با توجه به پیشینه این حرفه، ورود به این دوره، از حساسیت چشمگیری برخوردار است. در این دوران ما باید به معرفی گسترده حرفه

و توسعه درخور توجهی برخوردار نبود، به این دلیل بود که بیشتر سرمایه گذارها به وسیله افراد معدودی انجام می شد. و از میان آنها کسانی که اعتقاد داشتند باید کنترلهای کافی و مناسب بروند فعالیتهای مربوط به سرمایه گذارها اعمال کنند، ترجیح می دادند مدیر مالی یا تجربه ای استخدام کنند تا به سیستم مالی سرمایه گذارها سامان دهد و اطلاعات مربوط را در اختیارشان بگذارد.

بسیاری هم اعتقاد نداشتند که کسی به عنوان حسابرس از خارج سازمانشان بیاید و از کم و کیف کارشان با خبر شود. تنها در سالهای نزدیک به انقلاب بود که به دنبال ایجاد شرکتهای سهامی عام و بنا بر مقررات پذیرش این شرکتهای در بورس اوراق بهادار، خدمات حسابرسی به نسبت مورد توجه قرار گرفت. البته عملکرد نامطلوب برخی از خود حسابرسان هم سبب شد که حرفه به رشد پیشینی پذیر دست نیابد. پس از انقلاب هم که در اجرای قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران، اداره امور بخش چشمگیری از سرمایه گذارها و شرکتهای به دولت محول شد و دولت تمایل داشت که بر جریان فعالیتهای آنها نظارت و کنترل داشته باشد. و در واقع نیاز به حسابرسی شرکتهای احساس کرد،

ورق بزنید



حرفه حسابداری در ایران؛

به دولتمردان، به مؤسسه‌ها و به جامعه پردازیم. ما باید این دوران را با نظم و منطق و تدبیر ویژه‌ای پشت سر بگذاریم. ما اگر در این دوره بخوبی از عهده وظایف خود برآئیم، بسیاری از مشکلات حرفه، حل خواهد شد، از جمله مشکل کمبود یا ناکافی بودن درآمد این حرفه نیز برطرف می‌شود.

شمس احمدی:

من فکر می‌کنم حسابداران در جامعه ما از مرتبه و منزلت اجتماعی خوبی برخوردارند، حتی از نظر درآمد هم نسبت به بسیاری از حرفه‌های تخصصی وضع بهتری دارند. به نظر من برجسته‌ترین مشکل حرفه ما، کمبود حسابدار متخصص، با تجربه و صاحب‌نظر است. این مشکل بویژه از آنجا سرچشمه می‌گیرد که حسابداران ما پس از پایان تحصیلات دانشگاهی در مسیر تجربه برنامه‌ریزی شده‌ای قرار نمی‌گیرند. درست برخلاف کشورهای پیشرفته که فارغ التحصیلها پس از پایان تحصیلاتشان در سازمانی که استخدام می‌شوند به کارهای به نسبت محدودتر یا قابل کنترلتر گمارده می‌شوند و بتدریج همزمان با توسعه دانش و تجربه‌شان به شغل‌های وسیع‌تر منصوب می‌شوند، در ایران، در بسیاری از موارد کسی که امسال لیسانس گرفته در سمنهایی مانند حسابدار ارشد یا رئیس حسابداری منصوب می‌شود. ضمن اینکه نظام آموزش حسابداری در کشور ما با نارساییهای چشمگیری روبروست و به هر حال بیشتر فارغ التحصیل‌های دانشگاهی ما با مشکلات نظری هم روبرو هستند. از ضرورت بازنگری در نظام آموزش دانشگاهی حسابداری که بگذریم، برنامه‌ریزی سیستم آموزش دانشی حسابداران جزء برجسته‌ترین نیازهای رشد و توسعه و تکامل حرفه حسابداری و حسابرسی شمرده می‌شود. اجرای چنین برنامه‌های آموزشی می‌تواند به وسیله دانشگاهها، سازمانهای مالی و حرفه‌ای، و بویژه به وسیله انجمنهای حرفه‌ای و در ایران به وسیله انجمن حسابداران خیره ایران و بعدها نیز بخشی به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران انجام شود. من پیشنهاد می‌کنم انجمن حسابداران خیره ایران دست کم برای آموزش دائمی اعضای خود و آشنایی آنها با پیشرفت‌ها و تحولات حرفه، برنامه‌ریزی کند.

بعلاوه با برقراری مکانیسمی، بر کار حرفه‌ای اعضای خود نظارت کند. مسئله‌ای هم که باید در شکل‌گیری جامعه حسابداران رسمی ایران به آن توجه داشت این است که در آغاز تشکیل این جامعه، حساب‌رسانی از سازمانها و مؤسسه‌های گوناگون و با سطوح مختلف دانش و تجربه به این جامعه خواهند پیوست. بیگمان هر یک از این گروهها دارای نظریات مختلفی هم خواهند بود و به نظر می‌رسد باید با دقت و درایت با این دیدگاهها، تواناییها و تجربه‌های متفاوت روبرو شد و از بروز اختلافهایی که سرانجام به نتیجه‌ای جز عقب ماندن حرفه نمی‌انجامد جلوگیری کرد. همه باید به هم کمک کنند تا جامعه مقتدر و معتبری پا بگیرد. بعلاوه کارکرد چنین تشکلهایی می‌تواند از حوزه شغلی و تخصصی فراتر رود. به عنوان مثال اعضای انجمن یا جامعه با تشکیل صندوق مشترکی می‌توانند بسیاری از مشکلات زندگی خود را حل کنند. در زمان حاضر بیشتر حساب‌رسان با مشکل داشتن دفتر مناسب روبرو هستند و چنین اقدامی می‌تواند به حل این مشکل کمک کند. اجاره دفتر کار نیز برای حساب‌رسان مشکل بزرگی شده است. که با تشکیل صندوق یاد شده و همکاریهایی مانند آن ممکن است بتوانند از ساختمانهای مشترک استفاده کنند و از بسیاری مشکلات خود بکاهند. چند مؤسسه حتی می‌توانند در مواردی از تسهیلات مشترک استفاده کنند، از خدمات اداری مشترک استفاده کنند و به هر صورت به این وسیله هزینه‌های خود را به میزان درخورد توجهی کاهش دهند.

سهیلی:

گفته شد که در تنظیم و تدوین قوانین حرفه‌ای از حساب‌رسان یا انجمن حسابداران نظرخواهی نشده است و ممکن است چنین استنباط شود که انجمن در این زمینه‌ها اظهار نظر نمی‌کند یا نظر مشورتی نمی‌دهد. به عنوان نمونه، زمانی که پیش نویس قانون جدید مالیاتها تهیه شد، یک نسخه از آن برای انجمن فرستاده شد و ما مدت‌ها پیش نویس یاد شده را بررسی کردیم و نتیجه این بررسیها را که با مشارکت تعدادی از اعضای برخوردار از تخصص و تجربه در زمینه قانون مالیاتها انجام شد، برای مقامهای مسئول وزارت امور اقتصادی و دارایی فرستادیم. انجمن

حسابداران همیشه برای ارائه چنین خدماتی به جامعه آمادگی داشته است. اما من وقتی به این مسئله فکر می‌کنم که نزدیک به ۳۰-۴۰ سال از عمر حرفه ما می‌گذرد و ما پس از گذشت آنهمه سال تازه باید بنشینیم و چگونگی تشکیل یک جامعه حرفه‌ای را بررسی کنیم تعجب می‌کنم؛ زیرا به نظر می‌رسد جامعه ما از تشکیلی که بسیاری از اعضای حرفه را در برمی‌گیرد، برخوردار است. و در واقع هنگامی که از تشکیلی جدید صحبت می‌کنیم باید به همان تشکیلی موجود نظر کنیم و آن را سازمان بخشیم و سروسامان بدهیم. ما فقط کافی است که به هدفهای مشترک بنشینیم و در راه دستیابی به آنها بکوشیم. اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی بیگمان از صلاحیت و توانایی پرداختن به این مهم برخوردارند.

هشی:

مهمترین مسئله‌ای که در تشکیل جامعه حسابداران رسمی کشور باید در نظر گرفته شود این است که هیئت مؤسس از میان افراد با صلاحیت، صاحب‌نظر، با تجربه و دارای قابلیت‌های برجسته صرف نظر از اینکه در بخش دولتی یا خصوصی شاغل باشند انتخاب شوند چه اگر جز این ملاکها برای اعضای هیئت یاد شده در نظر گرفته شود، باز هم مشکلات اساسی وجود خواهد داشت. در مورد انتخاب حسابدار رسمی نیز باید ضوابطی را در نظر بگیریم که تمام همکاران با صلاحیت همانند بتوانند حسابدار رسمی باشند و چنان ضوابطی را پیشینی کنیم که حتی هر عضوی از حرفه، پیش از آنکه تقاضای عضویت کند، قادر باشد با ارزیابی تواناییها، ویژگیها و تجربه‌های خود پیشاپیش برداشتی از امکان عضویت خود داشته باشد. توجه به این مسئله سبب می‌شود که محدودیتهای غیرمنطقی گذشته تکرار نشود و اعضای جامعه حرفه‌ای مورد نظر محدود به اشخاص خاصی نباشد.

پورمعاز:

من با نظر آقای رزبان موافقم که اگر سیستم اقتصادی کشور به استفاده از خدمات حرفه ما احساس نیاز کند، همه مشکلات و دشواریها از میان برداشته خواهد شد، گرایش به تحصیل در رشته



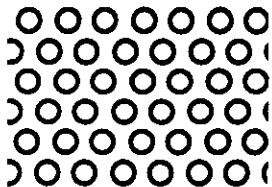
انحصارگری است. اکنون به آسانی می توان از دست کم ۲۰۰ مدیر برجسته حسابرسی نام برد که در سازمان حسابرسی آموزش دیده و تجربه کسب کرده اند

علوی:

البته اشاره به برخی از ویژگیهای عملکرد سازمان حسابرسی، همچون سایر اظهارنظرها، تنها به منظور ارائه بعضی توصیه ها به دست اندرکاران تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران برای پرهیز از بروز مجدد نارساییها و مشکلات حرفه در گذشته مطرح می شود. من تردیدی ندارم که عملکرد سازمان حسابرسی بویژه در بخش انتشارات و تربیت نسلی از حسابرسان که اکنون و آینده حرفه تا اندازه درخور توجهی در گرو کار و فعالیت آنهاست درخور تقدیر است. اشاره من به تمرکز فعالیتهای حرفه ای در سازمان حسابرسی بیشتر به این منظور بود که نشان دهم به هر حال تمرکز فعالیتهای در یک نهاد یا سازمان و یا نزدیک گروه، پیامدهای نامطلوبی از خود برجای می گذارد. چنانکه انحلال کانون و تشکیل تعاونی حسابرسی که آقای رزبان به آن اشاره کردند بیشتر به وسیله فردی طراحی و برنامه ریزی یا پیگیری شد که به دلیل وجود انحصارگرایی در کانون حسابداران رسمی پذیرفته نشده بود.

شلیله:

با اینکه هنوز می توان مسئله حرفه حسابرسی در ایران را از جنبه های باز هم بیشتری بررسی کرد، اما با توجه به اینکه به نظر می رسد برخی از مهمترین مسائل آن مورد بحث قرار گرفت و نظر به محدودیت زمانی میزگرد، بحث را به پایان می بریم و از همکاری جدی و مشارکت آقایان در برگزاری این میزگرد سپاسگزاری می کنیم. ●



پس از پنج سال تجربه در حرفه به عنوان حسابرس متخصص و مجرب و دارای تمامی صلاحیتها و قابلیتهای کار حرفه ای دانست، من فکر می کنم یک نفر فارغ التحصیل رشته حسابداری پس از پنج سال، تازه برای کسب تجربه های مؤثر آمادگی پیدا می کند.

شلیله:

با توجه به برخی از اظهارنظرهایی که در مورد عملکرد سازمان حسابرسی در این جلسه ارائه شد، شرط انصاف و رعایت جانب بیطرفی را در این می دانم که از طرف نشریه حسابدار در مورد اظهارنظرهای یاد شده توضیحی ارائه کنم. بویژه به این دلیل که به رغم پیشبینیهای ما امکان حضور و مشارکت نمایندگان رسمی سازمان حسابرسی در این میزگرد فراهم نشد. اما توضیح من در مورد مهمترین اظهارنظری است که درباره عملکرد سازمان مطرح شد و آن این بود که بیشتر فعالیتهای امور حرفه در سازمان حسابرسی متمرکز شده یا در انحصار این سازمان قرار گرفته است. در حالی که به نظر می رسد تمرکز فعالیتهای تمامی امور حرفه یا انحصاری شدن آنها در یک سازمان زمینه های بسیار متفاوتی را در بر می گیرد. اگر موقعیت حرفه در سالهای نزدیک را با موقعیت آن در پیش از انقلاب مقایسه کنیم، خواهیم دید که دانش حسابداری و حسابرسی در آن زمان در انحصار گروهی از اعضای کانون حسابداران رسمی بود. در حالی که سازمان حسابرسی در زمینه نشر و توسعه دانش حسابداری در ایران عملکرد بیمانندی از خود برجای گذاشته است و چنین عملکردی مغایر مشی

حسابداری و رشته های وابسته خواهد یافت، مشکل درآمد حسابرسان حل خواهد شد، تعداد مؤسسه های حسابرسی افزایش پیدا خواهد کرد و حتماً حرفه بتدریج تواناییهای بیشتری برای ارائه خدمات مربوط به جامعه به دست خواهد آورد. به علاوه بسیاری از امکانات بالقوه زمان حاضر به فعل در خواهد آمد و چه بسا بسیاری از کسانی که بنابر دلایلی حرفه را ترک کرده اند به حرفه بازگردند. از این نظر شاید یکی از مسائل مهم دیگری که جامعه حرفه ای ما، سازمانها و مؤسسه های حسابرسی و انجمن حسابداران خبره ایران و در آینده جامعه حسابداران رسمی باید به آن توجه کنند، برنامه ریزی برای آینده حرفه است.

برنامه ریزی هم مستلزم آگاهی و شناخت خط مشی های اقتصادی دولت و همچنین مستلزم آگاهی از تحولات قوانین مختلف و مربوط به حرفه و کمک به دولت در تنظیم این لایحه ها و همکاری با مجلس برای تدوین قوانین مربوط است. به عنوان مثال باید بدانیم که آیا دولت می خواهد گونه ای از نظارت منطقی را بر فعالیتهای اقتصادی داشته باشد، یا اینکه قانونگذاران در نظر دارند تنها آن گونه صورتهای مالی را دارای اعتبار رسمی بدانند که به وسیله حسابرس ذیصلاح یا حسابدار رسمی رسیدگی شده باشد. خوب، اگر چنین باشد از همین زمان باید برای تربیت حسابرس متخصص دست به کار شویم. تربیت یک حسابرس با دانش و تجربه متوسط به سرمایه گذاری مالی و زمانی بسیار زیادی نیاز دارد. چنین نیست که در مدت شش ماه یا یک سال بتوان یک حسابرس تربیت کرد. حتی به رغم تصور بعضی که یک لیسانس حسابداری را می توان

کارکردها و کاربردهای
بهینه و اکنون و آینده
در گفتگو با آقای

هوشنگ خستویی

رئیس شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران

تهیه و تنظیم: محمد شلیله

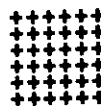
معرفینامه:

«در بندر انزلی متولد شدم. تا ۴-۵ سالگی آنجا بودیم و پس از آن به تهران آمدم. دوره ابتدایی و دبیرستان را در تهران گذراندم و همینجا، در سال ۱۳۴۸، لیسانس حسابداری گرفتم. مدتی در واحد حسابرسی داخلی یکی از بانکها کار کردم. از سال ۱۳۵۰ به طور مستمر حسابرس بوده‌ام و در تمام این مدت در حسابرسیهای بخش دولتی فعالیت کردم. البته با مسائل و مشکلات بخش خصوصی حرفه هم بخوبی آشنایی دارم. هم اکنون در سازمان حسابرسی کار می‌کنم و مسئولیت حسابرسی سیستم بانکی و شرکتهای تابع و وابسته به سیستم بانکی را بر عهده دارم.»



شلیله:

یک ویژگی درخور یادآوری در گفتگوی امروز من با شما این است که شما و من در انجمن حسابداران خبره ایران همکاری بسیار نزدیک داریم و در زمینه بسیاری از مسائل حرفه دیدگاه‌ها مان مشترک است؛ البته با در نظر داشتن این که من در برابر شما به شاگرد در برابر استاد می‌مانم. اقا در این گفتگو، من به عنوان همکار نشریه حسابدار می‌کوشم که پرسشهای دست کم نزدیک به برخی پرسشهای احتمالی خوانندگان حسابدار باشد و شما نیز به عنوان رئیس شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران، در پاسخ به پرسشهای من دیدگاههای انجمن



خستویی:

از این رو که اعتماد و اطمینان جامعه یا سیستم اقتصادی جامعه به اطلاعات حسابداری و نتایج عملکرد مؤسسه‌ها به میزان درخور توجهی به درستی، دقت و صلاحیت حسابرسان عهده‌دار وظیفه بازرسی قانونی، بستگی دارد، به نظر من از حرفه حسابرسی می‌توان با عنوان حرفه مقدس یاد کرد. ●

خستویی:

تشریح و نشر اصول و موازین حسابداری در سالهای پس از انقلاب به صورت رسمی و گسترده آغاز شد و ترویج آنها گسترش درخور توجهی پیدا کرد. من این پیشرفت را محصول کوششها و زحمات ارزشمند مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی می‌دانم. ●

خستویی:

متأسفانه برخی فکر می‌کنند تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران سبب انتقال حقوق و اختیارات دولت به نهادی مستقل از دولت خواهد شد؛ در حالی که در واقع چنین نهادی تنها مجری بنا نهاد اجرایی نظارت دولت است. ●

دارد.

شلیله:

با به بیان دیگر حرفه حسابداری با وابستگی اداری و سازمانی روبروست و حرفه حسابرسی از استقلال اداری و سازمانی برخوردار است. اکنون بفرمایید مهمترین خدماتی که حرفه حسابرسی بویژه در زمان حاضر ارائه می‌دهد، کدام است؟

خستویی:

مهمترین خدمات حرفه حسابرسی در برگیرنده خدمات حسابرسی، خدمات سیستم و خدمات حسابداری است که البته خدمات حسابداری شامل مشاوره هم می‌شود. مشاوره خود، هم شامل خدماتی است که فرایند تهیه صورتهای مالی به آن نیاز دارد و هم شامل خدماتی است که برحسب مورد مدیران مؤسسه‌ها به آن نیاز دارند؛ مانند دستیابی به اطلاعات مورد نیاز در زمینه آثار مالیاتی فعالیت‌های مختلف. اما وسیعترین فعالیتها از این میان همان حسابرسی مؤسسه‌هاست. در همین جا باز می‌توان از یکی از تفاوت‌های درخور توجه حسابداری و حسابرسی یاد کرد. و آن این است که از خدمات حسابداری بیشتر مدیران مؤسسه‌ها استفاده می‌کنند. هر چند که البته می‌تواند استفاده کنندگان دیگر نیز داشته باشد. منتها آشکار است که این گزارشها حسابرسی نشده است در حالی که چون صورتهای مالی تهیه شده به وسیله سیستم حسابداری مؤسسه‌ها در چارچوب سیاستها و خط‌مشی‌های مدیران آنها تهیه می‌شود، ضرورت دارد که به وسیله کارشناسان با صلاحیت و مستقل تأیید شوند. در نتیجه استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری و صورتهای مالی و بویژه استفاده کنندگان برون

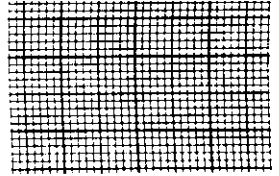
حسابداران خیره ایران را ارائه خواهد کرد. خوب است که گفتگومان با تعریفی که شما برای حرفه در کلترین مفهوم، قائلید آغاز شود.

خستویی:

حرفه در کلترین مفهوم آن، ارائه خدمات مورد نیاز به تصمیمگیران مؤسسه‌های اقتصادی، انتفاعی و غیر انتفاعی با استفاده از نتایج عملیات سیستمهای حسابداری مؤسسه‌های یاد شده است و چون در بسیاری از موارد خدماتی که حرفه حسابرسی به جامعه می‌دهد به طور معمول مبنای تصمیمگیریهای مهم اقتصادی قرار می‌گیرد و چون این تصمیمگیریها نیز دارای آثار اجتماعی است، از این رو خدمات حرفه حسابرسی نقش درخور توجهی را در توسعه اقتصادی ایفا می‌کند. بنابراین خدمات حرفه حسابرسی تنها به انجام وظایف بازرسی قانونی محدود نمی‌شود. به دلیل اهمیت همین نقش و کارکردهاست که حسابرسی مؤسسه‌ها باید به وسیله افراد با صلاحیت در این زمینه انجام شود. البته در تحلیل نهایی، هدفهای خدمات حسابداری هم در نزدیک به بسیاری از موارد با هدفهای خدمات حسابرسی مشترک است یا به بیان دیگر این دو دانش و کاربرد وظایف به نسبت متفاوت و در عین حال مکملی دارند. اما وظایف یا تعهدات حسابداران در برابر کارفرمایان به نسبت مشخص است و طرح کلی اطلاعاتی که تهیه می‌کنند نیز از نظر شکل و میزان آن از پیش تعیین و برآن توافق می‌شود، در حالی که حسابرسان با استفاده از روشها و تکنیکهای متداول حسابرسی، خودشان بر مبنای اصول و موازین پذیرفته شده، نسبت به سطح و نوع رسیدگیها تصمیم می‌گیرند. همچنین نتایج فعالیت آنها از پیش معلوم نیست و بستگی به یافته‌هایشان در جریان رسیدگی

سازمانی، هنگامی می‌توانند با اعتماد بیشتری از صورتهای مالی مؤسسه‌ها استفاده کنند که این گزارشها به وسیله حسابرسان با صلاحیت حسابرسی شده باشد. و نظر به طیف وسیع استفاده کنندگان از گزارشهای مالی مؤسسه‌ها و نیاز آنها به اطمینان از درست و منصفانه بودن این گزارشها، خدمات حرفه حسابرسی کاربرد گسترده‌ای پیدا کرده است. البته متأسفانه تاکنون در ایران کارکردهای مفید و مؤثر خدمات حسابرسی بدرستی و به اندازه کافی شناخته نشده است. به علاوه متأسفانه در ایران حتی در زمینه یکی از خدمات حسابرسی یعنی وظیفه بازرسی قانونی که الزام قانونی هم دارد، چون ویژگیها و صلاحیتهای کسی که وظیفه بازرسی قانونی را انجام می‌دهد در قوانین مربوط مشخص و تعیین یا الزامی نشده است، در بسیاری موارد افرادی بدون صلاحیت و توانایی و تجربه کافی در این کار، مسئولیت بازرسی قانونی مؤسسه‌ها را عهده‌دار می‌شوند. این کارزبانهای جبران‌ناپذیری دارد که تاکنون نه سیستم اقتصادی کشور به آن توجه داشته است و نه حتی کسانی که بدون توانایی لازم وظیفه بازرسی قانونی را می‌پذیرند به عواقب مخاطره‌آمیز حقوقی و جزایی احتمالی قصور در انجام وظایف مربوط توجه دارند. چنین افرادی به آسانی ممکن است تحت تعقیب قرار گیرند و ناچار به جبران خسارتهای چشمگیری شوند که ممکن است به دلیل درست انجام ندادن وظایف بازرسی قانونی به سهامداران مؤسسه‌های اقتصادی وارد شود. در نتیجه از این رو که اعتماد و اطمینان جامعه یا سیستم اقتصادی جامعه به اطلاعات حسابداری و نتایج عملکرد مؤسسه‌ها به میزان درخور توجهی به درستی، دقت و صلاحیت حسابرسان عهده‌دار

ورق بزیند



گفتگو با آقای هوشنگ خستویی

وظیفه بازرسی قانونی، بستگی دارد، به نظر من از حرفه حسابرسی می توان با عنوان حرفه مقدس یاد کرد.

شلیله:

با توجه به آنچه تا کنون گفتید، به نظر شما در زمان حاضر وضعیت عمومی حرفه حسابرسی در ایران چگونه است، چه از نظر گستره کار بست و چه از نظر کیفیت خدمات حسابرسی.

خستویی:

دامنه استفاده از خدمات حسابرسی چندان گسترده نیست. به علاوه بجز مقررات مربوط به شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در قبل از انقلاب که این شرکتها را ملزم به ارائه صورتهای مالی مربوط به همراه گزارش حسابرسان مستقل می کند، یا مقررات محدودی که در این باره در مورد شرکتهای سهامی عام وجود دارد، مقررات کافی در مورد الزام تمامی مؤسسه های اقتصادی به حسابرسی موجود نیست و تازه اجرای مقررات مربوط به الزام حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس نیز به دلیل منحل شدن کانون حسابداران رسمی به موجب تصویب شورای انقلاب متوقف شد. و پس از آن هم مقررات مناسب و جدیدی وضع نشد. البته از زمانی که بسیاری از شرکتها ملی شدند و اداره آنها به دولت سپرده شد، نیاز سازمانهای دولتی به نظارت بر شرکتهای ملی شده سبب شد که در جامعه از خدمات حسابرسی استفاده بیشتری بشود. با این حال من فکر می کنم هنوز نبود مقررات کافی برای الزام مؤسسه ها به حسابرسی یکی از موانع چشمگیر رشد و پیشرفت حرفه حسابرسی است. به هر حال کارکردهای مفید و موثر حرفه حسابرسی از قبیل اطمینان بخشیدن به سهامداران نسبت به استفاده از اطلاعات مالی مؤسسه هایی که در آن سرمایه گذاری کرده اند یا بانکها که به مؤسسه های اقتصادی وام می دهند و مانند اینها ایجاب می کند که استفاده از خدمات حرفه حسابرسی برای بیشتر مؤسسه های اقتصادی الزامی شود. و البته برای این کار باید تغییرهای اساسی در قانون تجارت ایجاد شود و یا قانون تجارت جدیدی تنظیم و تدوین گردد که در آن به ویژگیهای فعالیتها و بازرگانی در کشور ما توجه کافی شود و کاربرد اصول حسابداری نیز در آن پیشبینی شود.

اما در مورد کیفیت خدمات حسابرسی که بخش دوم پرسش شما را تشکیل می دهد؛ کیفیت خدمات حسابرسی بویژه در سالهای پس از انقلاب وسالهای نزدیک بسیار بهتر شده است. دست اندرکاران حرفه حسابرسی بخوبی می دانند که در سالهای قبل از انقلاب اصول و موازین حسابداری و حسابرسی به صورت رسمی و مستقیم به کار بسته نمی شد و منابعی که بتوان برای آگاهی از اصول و موازین نامبرده به آنها مراجعه کرد وجود نداشت. در حالی که تشریح و نشر اصول و موازین حسابداری در سالهای پس از انقلاب به صورت رسمی و گسترده آغاز شد و ترویج آنها گسترش درخور توجهی پیدا کرد. من این پیشرفت را محصول کوششها و زحمات ارزشمند مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی می دانم که سبب شد آگاهی اعضای حرفه در این زمینه ها افزایش یابد و از این طریق کاربرد اصول و موازین حرفه حسابرسی رواج یافت و در نتیجه کیفیت خدمات حسابرسی بالا رفت. رویداد مهم دیگری که پس از انقلاب موجب ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی شد، تغییراتی بود که در سازمان اجتماعی مؤسسه های اقتصادی به وجود آمد. به عنوان بارزترین نمونه ها در این زمینه می توان از ملی شدن بسیاری از شرکتها، تغییرات در اشکال معامله، مسائل ارزی و تغییر نظام بانکداری یاد کرد. این تحولات، رویدادهای مالی تجربه نشده و پیچیده ای در حسابداری و حسابرسی مطرح کرد که حرفه حسابداری و حسابرسی ناگزیر بود آنها را بررسی کند، بشناسد و برای آنها روشهای حسابداری مناسب فراهم آورد. تغییرات یاد شده و پدید آمدن گروه ویژه ای از استفاده کنندگان و پیدایش هدفهای جدید گزارشگری سبب شد که گزارشگری مالی و حسابرسی با مسائل و دشواریهای جدیدی روبرو شود و در نتیجه حرفه به جستجوی راه حل برای آنها برخیزد. تمامی این تغییرات و تحولات برغانی حرفه حسابداری و حسابرسی افزود. بررسی کتابهای مرجع کشورهای پیشگام در حرفه حسابداری و حسابرسی نشان می دهد که فرایند گزارشگری در این کشورها در مقایسه با ایران، به دلیل پیچیدگیهای روابط و فعالیتها اقتصادی آن، بسیار ساده تر است آنها شاید هر چند سال یک بار با رویدادی بعید و پیچیده برخورد کنند، در حالی

شلیله:

که ما هر روز با رویدادهای متنوع پیچیده ای روبرو می شویم. و این وضعیت فرصتی استثنایی را برای حرفه حسابرسی در ایران ایجاد کرده است تا این حرفه بردانش و صلاحیتهای خود بیفزاید. عامل مهم دیگری که نقش چشمگیری در رشد و پیشرفت حرفه حسابرسی پس از انقلاب داشت، این بود که حرفه در این دوران از پشتیبانی قانونی درخور توجهی برخوردار شد و تشکیل سازمان حسابرسی به موجب قانون به گسترش خدمات و ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی انجامید. البته به رغم تحولات چشمگیر یاد شده در حرفه، بنابه دلایلی که پیش از این درباره آن صحبت شد، هنوز استفاده از خدمات حسابرسی در نزدیک به تمامی مؤسسه های اقتصادی گسترش نیافته است و شاید بتوان گفت که حتی برخی از این مؤسسه ها نسبت به قبل از انقلاب هم کمتر از خدمات حسابرسی استفاده می کنند. و در واقع نظارت یا اعتبار بخشیدن به گزارشهای مالی مؤسسه ها از طریق حسابرسی این گزارشها هنوز مورد توجه دولت قرار نگرفته است و تاکنون اهمیت آن شناخته نشده است بویژه جهتگیریهای سیاست اقتصادی دولت در سالهای اخیر ایجاب می کند که کنترلهای منطقی دولت بر ارکان اقتصادی کشور افزایش یابد. اعمال این گونه کنترلها یا نظارتها، انضباطی اصولی و منطقی به فعالیتها و مؤسسه های اقتصادی و روند سرمایه گذاریها می بخشد و انگیزه یا اطمینان به سرمایه گذاری را در جامعه بالا می برد. به بیان دیگر پشتیبانی قانونی از خدمات حرفه ای در تحلیل نهایی جامعه را منتفع می کند.

من فکر می کنم ضرورت الزام مؤسسه های اقتصادی به حسابرسی به وسیله دولت یا به بیان دیگر نظارت بر مؤسسه های اقتصادی به وسیله دولت، از منظر بسیار دقیق و درستی سرچشمه می گیرد. زیرا هر مؤسسه اقتصادی عوامل و امکانات تولید خود را از منابع طبیعی، اقتصادی، انسانی جامعه به دست می آورد و تمامی این امکانات جزو ثروت و ذخایر اجتماعی است. در نتیجه باید به صورتی به کار گرفته شود که ضمن آنکه تداوم فعالیت هر مؤسسه اقتصادی را امکانپذیر می کند و سود متعارف و منطقی برای به کارگیرندگان این امکانات و

تولید کنندگان کالاها یا خدمات اجتماعی فراهم می آورد و سرانجام با تولید بیشتر و با کیفیت بیشتر رفاه اجتماعی جامعه نیز افزوده شود. از سویی دیگر رشد و توسعه سرمایه گذاری ایجاب می کند که در جامعه شالوده های نظارت بر حفظ حقوق و منافع سرمایه گذارهای اصولی وجود داشته باشد و بیگمان بنابر قاعده حفظ تداوم فعالیت و اثربخشی درازمدت مؤسسه های اقتصادی، و گسترش رفاه اجتماعی هیچ تعارض منطقی و عملی باهم ندارد. از این نظر نظارت دولت بر عملکرد مؤسسه های اقتصادی اجتناب ناپذیر می نماید. چنین نظارت هایی در طول زمان سبب می شود که سرمایه گذارها و تصمیمگیرهای مؤسسه های اقتصادی وجه منطقی و اصولی پیدا کند. سیاستهای درست و سنجیده



خستویی:

از آنجا که بسیاری از مدیران اظهار نظرهای حسابرسی را در خارج جوب خواسته های خود نمی بینند، ترجیح می دهند که یافته های حسابرسی را نفی کنند و البته چنین برخوردهایی طبیعی است چرا که اگر این گونه مدیران می خواستند نظام گزارشگری درست و منصفانه ای داشته باشند از آغاز سیستمهای کارایی را در مؤسسه خود مستقر می کردند و خدمات حسابداران متخصص را به کار می گرفتند.



به نظر من نباید از میان اصول و استانداردها، یک رشته ضوابط معین را برای یک دوره موقت به عنوان استانداردهای دوران گذار برگزینیم و استفاده از آنها را در سطح حرفه الزامی کنیم تا آن که مراحل نظم، تدوین و تصویب استانداردهای ملی را دست سر بگذاریم.

مالیاتی دولتها می تواند به توسعه سرمایه گذارها بینجامد و مکانیزمهای نظارتی از آن گونه که به آنها اشاره شد می تواند بر امنیت اقتصادی و اجتماعی سرمایه گذارها بیفزاید.

خستویی:

من با شما موافقم، البته استقرار مکانیزمهای نظارت هم مستلزم وضع قوانین مناسب است و ایجاب می کند که کشور ما هم از تجربه طولانی، گسترده و غنی اقتصاد جهانی در این زمینه استفاده کند. و قوانینی جامع و منطبق با شرایط و ویژگیهای اجتماعی-اقتصادی-فرهنگی ایران تدوین کند.

شلیله:

به علاوه به طور اصولی دولت خود در این قبیل نظارتها ذینفع نیست. اگر دولت به این گونه وظایف خود به دیده منطقی نگاه کند، بنابر قاعده در این زمینه ها قوانین منطقی وضع کند جامعه به طور اصولی از رعایت چنین قوانینی نگرانی نخواهد داشت. دولت در برقراری بسیاری از مقررات ذینفع، یا دست کم مستقیماً ذینفع، نیست. به عنوان مثال درست است که مقررات راهنمایی و رانندگی سرانجام گونه ای نظم اجتماعی را امکانپذیر

می کند، اما در وهله اول و به طور مستقیم مردم از آن سود می برند. قوانین تأمین اجتماعی و مقررات مربوط به آن نیز درست است که در تحلیل نهایی به نفع دولتها کمک می کند اما در وهله نخست با دست کم به طور همزمان، مردم نیز در صورت اجرای درست آن نفع می برند. مقررات مربوط به ایجاد مکانیزمهای نظارت بر فعالیتهای مؤسسه های اقتصادی نیز از این گونه است.

خستویی:

بله، دقیقاً. یکی از سیستمهای مجری امر نظارت می تواند انجمنها یا جامعه های حرفه ای باشد. که به نظر می رسد در کشورهایی مانند ایران باید از پشتوانه قانونی نیز برخوردار باشد. به عنوان نمونه می توان از همین جامعه حسابداران رسمی ایران که چندی پیش لایحه تشکیل آن به وسیله دولت به مجلس پیشنهاد شد یاد کرد، که متأسفانه برخی فکر می کنند تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران سبب انتقال حقوق و اختیارات دولت به نهادی مستقل از دولت خواهد شد؛ درحالی که در واقع چنین نهادی تنها مجری یا نهاد اجرایی نظارت دولت است. استراتژی نظارت را دولت تعیین

ورق بزنید



می‌کند، بسیاری از کلیترین روشهای اجرایی آن را نیز دولت تعیین می‌کند که اعضای جامعه نامبرده را به رعایت آنها ملزم می‌سازد و برای عدول یا قصور از رعایت این مقررات نیز مجازات تعیین می‌کند. اگر اصول فراگیر حسابداری در قانون تجارت منظور شود و رعایت این اصول جنبه قانونی پیدا کند، مکانیزمهای معتبر نظارتی در جامعه پدید می‌آید و در صورت پیشبینی ضمانت اجرای کافی رعایت نکردن آنها به آسانی ممکن نیست. من امیدوارم زمانی برسد که ما در مقدمه گزارشهای حسابداری به جای آن که بنویسیم رسیدگیها برطبق اصول پذیرفته شده حسابداری انجام شده، بنویسیم صورتهای مالی برطبق اصول مصوب قانون تجارت تهیه شده و مطابق اصول مصوب هم رسیدگی شده است.

شلیله:

در همین جا به نظر می‌رسد که به دنبال بحث شما در مورد تحولات حرفه پس از انقلاب، به یکی از زمینه‌های موجد پیشرفت و توسعه تواناییها و ارتقای مهارتهای حرفه‌ای اشاره کنم و آن این که گرایش برجسته‌تر در مؤسسه‌های حرفه‌ای قبل از انقلاب گزارشهای بازرگانی یا انتفاع بود، به‌رغم آنکه تردیدی نیست که حتماً مؤسسه‌های حسابداری باید به مسئله انتفاع فکر کنند و در پی تحصیل آن باشند، اما اهمیت بیش از اندازه دادن به این مسئله سبب شده بود که به کیفیت خدمات حرفه‌ای کمتر توجه بشود. در حالی که بعد از انقلاب و به دنبال تأسیس مؤسسه‌های حسابداری دولتی و وابسته گرایش به سمت ارائه خدمات بهتر و بیشتر سوق پیدا کرد، و این سبب شد که در دوران یاد شده، کیفیت

خستویی:

اگر چه برخی از اوقات اعضای حرفه سؤال می‌کنند که عملکرد انجمن حسابداران خیره ایران چه بوده است من در پاسخ این سؤال درست و بجا می‌توانم بگویم که با توجه به مجموعه شرایطی که در ۱۰-۱۲ سال گذشته بر تمامی ارکان کشور حاکم بوده، انجمن توانسته بر تواناییهای بالقوه خود بیفزاید، به‌وسیله تشریح حسابداری در ترویج دانش حسابداری و دانشها و انضباطهای علمی وابسته بکوشد و به‌علاوه اکنون انجمن از آمادگیهای درخور توجهی برای کمک به تحولات و پیشرفت حرفه برخوردار است.



پیشرفت حرفه حسابداری به میزان درخور توجهی به پیشرفت و تکامل سیستمهای حسابداری در هر جامعه بستگی دارد و در تحلیل نهایی این دو یک شالوده‌بگانه را تشکیل می‌دهند.



پیشرفت حرفه حسابداری و حسابداری بدون توجه به فرد فرد حسابداران و حسابرسان و مشکلات شغلی، حرفه‌ای و بهداشتی تن و روان آنها ممکن نیست.



انجمن حسابداران نیز در شرایطی جدا از شرایط دشوار عمومی کشور در سالهای نزدیک به سر نبرده است و به‌طور طبیعی از مسائل و مشکلات اجتماعی، سیاسی و اقتصادی کشور تأثیر پذیرفته است.

خدمات حرفه‌ای به میزان چشمگیری ارتقا پیدا کند.

خستویی:

من در این مورد با نظر شما موافقم. ضمن اینکه چنانکه خود شما هم کاملاً توجه دارید، انتظار انتفاع از انجام خدمات حرفه‌ای در مؤسسه‌های حسابداری کاملاً طبیعی و منطقی است. البته در انجام چنین مقایسه‌ای باید مسئله مهم دیگری را هم در نظر داشت و آن اینکه مؤسسه‌های حسابداری دولتی که پس از انقلاب تشکیل شدند، از پشتیبانی مالی و چنانکه گفتم پشتیبانی قانونی برخوردار بودند و با توجه به اینکه انجام خدمات حسابداری هزینه به نسبت بالایی دارد، این پشتیبانها سبب شد که مؤسسه‌های یاد شده بتوانند به کیفیت انجام رسیدگیها و ارائه خدمات توجه بیشتری بکنند.

شلیله:

البته، پیش از انقلاب برخی از مؤسسه‌های حسابداری نیز بودند که تماماً به انتفاع و ارائه خدمات حسابداری با کیفیت بالا فکر می‌کردند و اتفاقاً کیفیت خوب خدمات آنها سبب شده بود که از نظر سودبری و انتفاع نیز در وضعیت به نسبت خوبی قرار داشته باشند. اما من می‌خواهم به آنچه شما در مورد تأثیر پشتیبانی قانونی در بهبود خدمات مؤسسه‌های حسابداری دولتی گفتید، نقش پشتیبانی سیاسی از مؤسسه‌های حسابداری نامبرده را هم اضافه کنم، چه در کشورهایی مانند ایران عملکرد گزارشهای سیاسی گاه برتر از قانون است. اما اگر موافق باشید به بررسی سایر مسایل حرفه‌ای بپردازیم. آشکار است که در زمان حاضر از خدمات حرفه حسابداری با به بیان دیگر گزارشها و با نتایج حسابداری حسابرسان بدرستی استفاده نمی‌شود. استفاده کنندگان بالقوه، برای دستیابی به برداشت صحیحتر از وضعیت مالی مؤسسات و قضاوت منطقی و تصمیمگیری درست در مورد آنها کمتر از گزارشهای حسابداری استفاده می‌کنند. به‌طور معمول مدیران مؤسسه‌های اقتصادی از حسابداری مؤسسه‌های تحت سرپرستی خود کمتر استقبال می‌کنند؛ گرفتارهایی که حسابرسان در جریان رسیدگیها در مؤسسه‌ها با آنها روبرو هستند بر همه حسابرسان آشکار است. نارساییهای بنیادین سیستمهای حسابداری در ایران چنان گسترده و عمیق است که حسابرسان قبل از رسیدگی به گزارشهای مالی مؤسسه‌ها نخست باید صورتهای

مالی مؤسسه مورد رسیدگی را تهیه کنند. درآمد حسابرسان درآمدهای شغلی متفاوت، با نوع فعالیت آنها که به دانش کافی و تجربه طولانی و سختکوشی چشمگیری نیاز دارد، و بسیار دشوار و پیچیده است، تناسب ندارد. به علاوه ما در زمینه ارائه خدمات حرفه‌ای، استانداردهای حسابرسی کافی و مناسب شرایط ایران نداریم و به حال مسائل یاد شده نشان می‌دهد که سیستم حسابرسی در ایران با اختلالهای درخور توجهی روبرو است. من فکر می‌کنم انجمنهای حرفه‌ای مؤثرتر از هر نهاد و سازمانی می‌توانند این اختلالها را بررسی کنند و در زمینه حل و رفع آنها چاره‌جویی کنند.

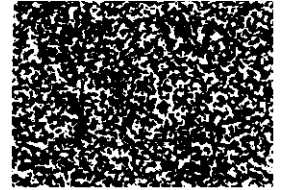
خستویی:

شما موارد متعددی را برشمردید و به بسیاری از زمینه‌های اختلال در سیستم حسابرسی ایران اشاره کردید و من می‌گویم به یکایک مشکلات مورد نظر شما بپردازم. از جمله من با نظر شما در مورد نارساییهای سیستمهای حسابداری کاملاً موافقم. در زمان حاضر سرمایه‌گذارهای کلانی در کشور در بخش دولتی یا خصوصی انجام می‌شود. در آغاز کار برای تمامی این سرمایه‌گذارها برنامه زمانبندی تهیه می‌شود درحالی که متأسفانه در نزدیک به تمامی این پروژه‌ها، هیچگاه کارها برابر برنامه زمانبندی پیش نمی‌رود و این تأخیرهای زمانی سبب می‌شود که مبالغ درخور توجهی از هزینه‌های بازیافت نشدنی در دوره قبل از بهره‌برداری بر سرمایه‌گذارها تحمیل شود و متأسفانه مدیران پروژه‌ها و سرمایه‌گذارها این گونه هزینه‌ها را به آسانی تحمل می‌کنند. گذشته از این سرمایه‌گذاران ممکن است میلیاردها ریال خرج کنند، اما حاضر نیستند ۵ درصد از این هزینه‌ها را به مصرف ایجاد سیستم حسابداری برای پروژه برسانند. ما به عنوان حسابرس، بارها در مراجعه به دفتر کار مدیران پروژه‌ها دیده‌ایم که برنامه زمانبندی طرح در دست اجرای تحت سرپرستی شان را با افتخار روی تابلوهای بسیار مدرنی زده‌اند و در آن دقیقاً نشان داده شده است که اجرای پروژه‌ها مستلزم پشت سر گذاشتن چه مرحله‌ای است و... اما زمانی که ازشان سئوالت می‌کنی برای اجرای پروژه چه سیستم حسابداری دارید، بسادگی به شما می‌گوید در این زمینه کاری نکرده‌ایم. و زمانی که به این قبیل مدیران توضیح داده می‌شود که داشتن سیستم

مناسب حسابداری برای هر مرحله از پیشرفت پروژه ضروری است، و می‌تواند اطلاعات مربوط و بموقع از چگونگی پیشرفت و هزینه‌های مربوط در اختیار آنان قرار دهد، باز هم به نظر می‌رسد حساسیت مسئله برای آنان قابل درک نیست، یا احتمالاً در استفاده نکردن از سیستمهای حسابداری عمد دارند و از ابتدای پایه ریزی یک پروژه تن به داشتن سیستم حسابداری و استفاده از خدمات مالی که حتماً از نظر اصولی برای سرمایه‌گذارها و مؤسسه‌های اقتصادی لازم و ضروری است نمی‌دهند و سرانجام نظام حسابداری این قبیل پروژه‌ها بر مبنای غلط و به هم ریخته شکل می‌گیرد و به گزارشگری مالی ناقص، نامفهوم و نامناسب می‌انجامد. چنین مدیرانی حتی حاضر نیستند که بدرستی از تواناییهای تخصصی حسابداران استفاده کنند. آنها در واقع ترجیح می‌دهند که حسابداران فعالیت خود را در حد تنظیم دفاتر و دست‌بالا تنظیم اظهارنامه محدود کنند. در حالی که وظیفه حسابداران متخصص گزارشگری درست و منصفانه مالی بر بنیاد اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری و تهیه اطلاعات کامل و جامع برای استفاده کنندگان و از جمله سهامداران است. حسابداران در چارچوب قوانین مربوط می‌توانند روشهای مناسبی را در سیستم مالی مؤسسه‌های اقتصادی مستقر کنند که آنها در برابر پرداخت مالیات اضافه بر مالیات قانونی مصون باشند. حسابداران می‌توانند پیشنهادهای مناسب و مقرون به صرفه‌ای را برای تقسیم و توزیع سود به سهامداران ارائه کنند که منافع سهامداران و تداوم فعالیت و صرفه و صلاح مؤسسه اقتصادی را همزمان در نظر داشته باشد. بسیار طبیعی است که اگر مؤسسه‌ای سیستم حسابداری مناسب نداشته و حاضر به استخدام حسابدار متخصص نباشد، چنین مؤسسه‌ای حتماً در پایان سال نمی‌تواند صورتهای مالی مؤسسه را تهیه کند و وظیفه سیستم حسابداری مؤسسه به حسابرس منتقل می‌شود. در حالی که وظیفه حسابرس این است که بررسی کند آیا صورتهای مالی تهیه شده به وسیله شرکت مطابق با اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است یا نه. و تازه زمانی هم که حسابرس می‌گوید به عنوان مثال هزینه‌های غیرقابل جذب در تولید را نباید در شمار هزینه تولید و قیمت تمام شده به حساب آورد، چنان وانمود می‌شود که انگار حسابرسان نباید چنین مسائلی را مورد توجه قرار

دهند. زیرا از آنجا که بسیاری از مدیران اظهار نظرهای حسابرسان را در چارچوب خواسته‌های خود نمی‌بینند، ترجیح می‌دهند که یافته‌های حسابرسان را نفی کنند و البته چنین برخوردهایی طبیعی است چرا که اگر این گونه مدیران می‌خواستند نظام گزارشگری درست و منصفانه‌ای داشته باشند از آغاز سیستمهای کارآیی را در مؤسسه خود مستقر می‌کردند و خدمات حسابداران متخصص را به کار می‌گرفتند. اما به استانداردهای عملیاتی حسابرسی در ایران اشاره کردید؛ باید بگویم ما در زمینه استانداردهای عمومی حسابرسی از نمونه‌های بسیاری استفاده می‌کنیم. اما به نظر من باید از میان اصول و استانداردها، یک رشته ضوابط معین را برای یک دوره موقت به عنوان استانداردهای دوران گذار برگزینیم و استفاده از آنها را در سطح حرفه الزامی کنیم تا آن که مراحل تنظیم، تدوین و تصویب استانداردهای ملی را پشت سر بگذاریم. بنابراین من برخلاف نظر شما می‌توانم بگویم که ما حتی به دلیل استفاده از استانداردهای مختلف، مانند استانداردهای حسابرسی انجمن حسابداران خیره امریکا، انجمن حسابداران خیره انگلستان و ضوابط کمیته بین‌المللی انجمن حسابداران بین‌المللی که البته در بسیاری از موارد مشابه یکدیگرند و به دلیل آنکه استانداردهای مورد استفاده کنونی ما حتی بیش از حد متداول هم هست، این وضع نه تنها برایمان راهگشا نیست بلکه گمراه کننده هم هست. حتی آخرین تغییرات استانداردهای حسابرسی انجمنهای حرفه‌ای جهان به دست ما می‌رسد. در زمان حاضر ما به طور دقیق در جریان تغییرات استانداردهای گزارشگری انجمن حسابداران خیره امریکا و انگلستان قرار داریم و اگر در ایران هم بررسیهای لازم در مورد استفاده از آنها بشود و به این نتیجه برسیم که کاربرد آنها در ایران مناسب است می‌توانیم آنها را به کار ببریم. از این تغییرات که بگذریم، البته هنوز استفاده از استانداردهای حسابرسی در ایران فراگیر و برای تمامی اعضای حرفه الزامی نشده است. و در واقع هرکس بنا بر سلیقه شخصی از آنها استفاده می‌کند. با این حال می‌توان گفت که در بیشتر گزارشهایی که به وسیله حسابرسان متخصص و مجرب تهیه می‌شود از نظر روش‌شناسی بررسی و گزارشگری و کاربست

ورق بزنید



گفتگو با آقای هوشنگ خستویی

استانداردها، شباهتهای بسیاری می توان یافت و نظام حسابرسی کشور از این نظر نسبت به نظام حسابداری در وضعیت بهتری قرار دارد. دلیل این مسئله هم کاملاً روشن است؛ زیرا تعداد حساببران از حسابداران بسیار محدودتر است و به همان نسبت دستیابی به هماهنگیهای حرفه ای بین حساببران امکانپذیرتر است. به هر حال اگر استفاده از استانداردهای خاصی در ایران الزامی بشود و سیستم نظارت و کنترل بر آنها به وسیله مراجع حرفه ای مانند انجمن حسابداران خیره ایران به وجود بیاید، به طور طبیعی بخشی از مشکلات حرفه برطرف خواهد شد. اما توسعه و پیشرفت حرفه حسابرسی در ایران به اعتقاد و احساس نیاز جامعه اقتصادی کشور و الزام قانونی به استفاده از خدمات حسابرسی بستگی دارد.

شلیله:

به نظر شما آیا لایحه جامعه حسابداران رسمی ایران که چندی پیش به وسیله دولت برای پیشنهاد به مجلس شورای اسلامی به تصویب رسید از چارچوبهای بالقوه برای شکل گیری نظامی که بتواند به رشد و توسعه حرفه کمک کند، برخوردار است؟

خستویی:

چنانکه خود شما اطلاع دارید، شورای عالی انجمن حسابداران خیره ایران در آینده نزدیک بیانیه ای در زمینه لایحه یاد شده صادر و دیدگاههای خود را در این زمینه اعلام خواهد کرد. اما به نظر من در صورت تدوین آیین نامه اجرایی مناسب برای لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران این لایحه می تواند زمینه رفع بسیاری از مشکلات حرفه ای را فراهم کند. چه بسا قوانین مناسب و پیشرفته وضع شده که در اجرا مسکوت و متوقف مانده است. و به نظر می رسد وظیفه انجمن در زمان حاضر گسترش هماهنگی و وحدت بین اعضای حرفه است و اعضای حرفه حسابرسی باید در کنار تمامی انتظاراتی که از فعالیت در زمینه حرفه دارند، پاس حرمت تقدس این حرفه را نگاه دارند. کارهای حسابداری و حسابرسی کارهای دشوار و پیچیده ای است و به همین دلیل همفکری و همبستگی حسابداران یا حساببران با یکدیگر می تواند به ایجاد

فضایی اطمینانبخش و ایمن کمک کند. انجمن می تواند در این زمینه نیز به جامعه حرفه ای یاری دهد. انجمن حسابداران می تواند تمامی اعضا و توان تخصصی خود را برای همگامی با تحولات حرفه بسیج کند. اگر چه برخی از اوقات اعضای حرفه سؤال می کنند که عملکرد انجمن حسابداران خیره ایران چه بوده است. من در پاسخ این سؤال درست و بجا می توانم بگویم که با توجه به مجموعه شرایطی که در ۱۰-۱۲ سال گذشته بر تمامی ارکان کشور حاکم بوده، انجمن توانسته بر تواناییهای بالقوه خود

خستویی:

آخرین تغییرات استانداردهای حسابرسی انجمنهای حرفه ای جهان به دست ما می رسد. در زمان حاضر ما به طور دقیق در جریان تغییرات استانداردهای گزارشگری انجمن حسابداران خیره امریکا و انگلستان قرار داریم و اگر در ایران هم بررسیهای لازم در مورد استفاده از آنها بشود و به این نتیجه برسیم که کاربرد آنها در ایران مناسب است می توانیم آنها را به کار ببریم.



هنوز استفاده از استانداردهای حسابرسی در ایران فراگیر و برای تمامی اعضای حرفه الزامی نشده است. و در واقع هر کس بنا بر سلیقه شخصی از آنها استفاده می کند.

بیفزاید، به وسیله نشریه حسابدار در ترویج دانش حسابداری و دانشها و انضباطهای علمی وابسته بکوشد و به علاوه اکنون انجمن از آمادگیهای درخور توجهی برای کمک به تحولات و پیشرفت حرفه برخوردار است. در زمان حاضر انجمن می تواند در شکل گیری جامعه حسابداران رسمی ایران کمکهای چشمگیری ارائه دهد و در صورتی که این



جامعه پا بگیرد و به معیارها و ضوابط اصولی دست پیدا کند، همکاری انجمن و جامعه یاد شده می تواند دشواریهای مراحل رشد و پیشرفت جامعه حسابداران رسمی ایران و حرفه را آسانتر کند.

شلیله:

به نظر من هدفها و کارکردهای انجمن حسابداران خیره ایران و جامعه حسابداران رسمی چنانکه دست کم از لایحه پیشنهادی آن می توان حدس زد از هم متفاوت است. اما البته می تواند مکمل یکدیگر نیز باشد. جامعه حسابداران رسمی ایران بیشتر کارکردی فنی- تخصصی خواهد داشت در حالی که انجمن حسابداران خیره ایران بیشتر کارکردی اجتماعی دارد. جامعه حسابداران تنها آن دسته از اعضای حرفه را دربر می گیرد که به فعالیت در زمینه حسابرسی و مانند آن مشغولند. در حالی که انجمن حسابداران تمامی اعضای حرفه یعنی حساببران و حسابداران را توأمأ دربر می گیرد. به علاوه انجمن حسابداران بیشتر از اعتبار و پشتیبانی اجتماعی برخوردار است، در حالی که جامعه حسابداران بیشتر بر اعتبار و پشتیبانی قانونی متکی است.

خستویی:

با شما موافقم. به بیان دیگر فعالیتهای انجمن فراگیرتر از جامعه حسابداران رسمی است. حرفه تنها به حسابرسی اختصاص ندارد. بخش چشمگیری از فعالیتهای حرفه ای مختص تحلیل و طراحی سیستمهای حسابداری است. بخش درخور توجهی از فعالیتهای حرفه ارائه خدمات حسابداری و مشاوره است و تمامی حسابداران را نیز دربر میگیرد. و روشن است که پیشرفت حرفه حسابرسی به میزان درخور توجهی به پیشرفت و تکامل سیستمهای حسابداری در هر جامعه بستگی دارد و در تحلیل نهایی این دو یک شالوده یگانه را تشکیل می دهند. متأسفانه در شرایط کنونی چنانکه پیش از این گفته شد، سیستمهای حسابداری در ایران دچار نارساییهای جدی هستند. بررسی گزارشهای حسابرسی نشان می دهد که بیشتر آنها حاوی گزارش موارد متعدد انحراف از اصول و موازین حسابداری در مؤسسه های اقتصادی است. با این وضع می بینید که مرجعی واجد صلاحیت کافی نیز باید فارغ از وظایف اجرایی و اداری به سرمامان بخشیدن به نظام حسابداری کشور پردازد و آشکار است که انجمن حسابداران خیره ایران می تواند روزبه روز به فعالیتهای خود در این زمینه گسترش بخشد. اصلاً پیشرفت حرفه حسابداری و حسابرسی بدون توجه به فرد فرد حسابداران و حسابرسان و مشکلات شغلی، حرفه ای و بهداشتی تن و روان آنها ممکن نیست یعنی همان بنبشی که شما مدتهاست در ترویج آن می کوشید و حتماً در جامعه باید مرجعی باشد که فارغ از وظایف اداری و اجرایی به طور جدی به این گونه امور حسابداران و حسابرسان بپردازد. یعنی برای حرفه وجود یک شکل کارآمد با کارکردهای اجتماعی و اعتبار اجتماعی به بیان شما، ضرورتی بی قید و شرط دارد. در صورتی که با تشکیل جامعه حسابداران رسمی تنها بخشی از جامعه حسابداری کشور- گروهی از حسابرسان- به تعبیر شما در تشکیلی فنی- تخصصی- قانونی نیز متشکل می شوند که بنابر مقررات قانونی خاص می توانند صورتهای مالی مؤسسه های اقتصادی را بررسی کنند و گزارشهایی را در این باره بدهند که از اعتبار قانونی برخوردار است و دولت هم بر حسن جریان فعالیتهای جامعه حسابداران نظارت می کند. حتی حسابرسان ترجیح می دهند که در طول

خستویی:

توسعه و پیشرفت حرفه حسابرسی در ایران نه اعتقاد و احساس نیاز جامعه اقتصادی کشور و الزام قانونی به استفاده از خدمات حسابرسی بستگی دارد.



کارهای حسابداری و حسابرسی کارهای دشوار و پیچیده ای است و به همین دلیل همفکری و همسنگی حسابداران با حسابرسان یا یکدیگر می تواند به ایجاد فضایی اطمینان بخش و اینم کمک کند.

زمان دقت و درستی گزارشهای حسابرسی به حدی برسد که بدون پشتیبانی قانونی موجبات اطمینان و اعتماد عمومی را فراهم کند. البته این یک هدف آرمانی است که امیدواریم در آینده در ایران به آن دست پیدا کنیم. بنابراین می بینید که تشکیل جامعه حسابداران رسمی، به هیچ روی از کارکردهای انجمن حسابداران خیره ایران نمی کاهد. به علاوه یکی از کارکردهای اثربخش انجمن حسابداران می تواند گسترش برنامه های آموزشی آن با هدف ارتقای دانش حسابداران باشد که انجمن به نسبت در حدود امکانات خود در این زمینه کوشیده است، اما بیگمان فاصله اش با حدود مسئولیتهایی که در این باره دارد، بسیار است.

شلیله:

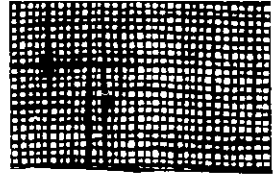
باید بپذیریم که انجمن حسابداران دست کم تأثیر بیرونی درخور توجهی نداشته است. و البته می پذیریم که از ظرفیتهای تخصصی و انسانی به نسبت درخور توجهی برخوردار است. اما به هر حال در مقایسه با انجمنهای حرفه ای مشابه در جهان، هنوز با سطح قابل قبول یا مورد انتظار فاصله دارد. به نظر شما چه موامعی بر سر راه پیشرفتهای انجمن وجود داشته است؟

خستویی:

آشکار است که انجمن حسابداران نیز در شرایطی جدا از شرایط دشوار عمومی کشور در سالهای نزدیک، به سر نبرده است و به طور طبیعی از مسائل و مشکلات اجتماعی، سیاسی و اجتماعی و اقتصادی کشور تأثیر پذیرفته است. همچنین باید در نظر داشت که کار گروهی در ایران از دیدگاه روانشناسی اجتماعی و فرهنگی با دشواریهای بسیاری روبروست و باز در این زمینه هم، ما از این قاعده تاریخی- اجتماعی مستثنی نیستیم. در نتیجه می بینیم بسیاری از اعضای انجمن به رغم علاقه و انگیزه فراوان در عمل وقت و انرژی کافی برای پیشبرد فعالیتهای انجمن صرف نمی کنند. البته در همین حال تعدادی از اعضا هم هستند که فداکاری درخور ستایشی در راه تحقق هدفهای انجمن به خرج می دهند. با این حال در یکی- دو سال اخیر به طور محسوسی میزان همکاری اعضا با انجمن افزایش فزاینده ای داشته است. نه تنها تجربه سالهای فعالیت انجمن حسابداران بلکه تجربه تشکلهای دیگر در ایران نشان داده است که تکامل و پیشرفتهای تشکلهای ایران بسیار کند و تدریجی انجام می شود. و گردانندگان چنین تشکلهای باید طاقت و استقامت بسیار زیادی داشته باشند. ما بارها ناچار می شویم به دوستان خودمان یادآور شویم که صرف عضویت در انجمن کافی نیست. ما ساهاست کوشیده ایم این نظر را در انجمن ترویج کنیم که پیشرفت انجمن مستلزم مشارکت همه جانبه تمامی اعضاست.

شلیله:

بیگمان هیچگاه نمی توان تنها به یک جنبه از حیات یا عملکرد یک گروه اجتماعی توجه و آن جنبه را تقویت کرد، مگر این که دست کم تمامی جنبه های حیات آن را در نظر داشت. آشکار است که مشارکت حسابداران یا اعضای انجمن حسابداران نیز مشمول همین قاعده است. به عنوان مثال بنابر نتایج بررسی که آقای مسعود یارندی و من در زمینه آسیب شناسی حرفه حسابداری در ایران انجام داده ایم، دریافتیم که متوسط حقوق و مزایای تعداد درخور توجهی از حسابداران از متوسط هزینه زندگی که غذا، پوشاک، آموزش و گذران اوقات ورق بزنید



گفتگو با آقای هوشنگ خستویی

فراغت را در برمی گیرد کمتر است. ۶۱/۲ درصد از بررسی شدگان داشتن کار دوم را برای تأمین هزینه زندگی ضروری دانسته اند و دست کمیمی از حسابداران به طور متوسط هر روز یک ساعت اضافه کاری می کنند. با این وضع به طور طبیعی زمان چندان زیادی برای فعالیتهای اجتماعی حسابداران باقی نمی ماند.

بنابراین آشکار است که جلب همکاری حسابداران در زمینه های اجتماعی مستلزم متعادل کردن زمان مصرفی برای کار و درآمد آنهاست. بر این اساس به نظر می رسد انجمن حسابداران خیره ایران باید طرحهای جامعی برای توسعه مشارکت اعضای فعلی و آینده داشته باشد، به نحوی که تمامی ارکان زندگی آنان را در نظر بگیرد. بدیهی است که این سخن به این مفهوم نیست که انجمن حسابداران در برابر تمامی مسائل زندگی حسابداران یا اعضایش مسئول است؛ بلکه به این معنی است که بدانیم از چه کسانی چه انتظاری داریم و در همین حال بکوشیم به راههایی دست پیدا کنیم که شاید بتوانیم برخی از مشکلات آنان را حل یا تعدیل کنیم. اگر موافق باشید تواناییهای بالقوه انجمن برای پی ریزی طرحهای جامع و راهگشا برای توسعه مشارکت اعضا و انجمن را بررسی بفرمایید.

خستویی:

اگر تعداد، ترکیب و تخصص و تجربه اعضای انجمن را در نظر بگیریم به آسانی به تواناییهای بالقوه انجمن برای پیشرفت پی می بریم. تعداد درخور توجهی از اعضای انجمن را کسانی تشکیل می دهند که سالهای طولانی است در حرفه کار می کنند و تجربه های ارزشمندی در این زمینه دارند و در شمار نخستین بنیانگذاران مؤسسه های حسابرسی شمرده می شوند. برخی دیگر، از مدیران برجسته کشور و بعضی نیز از کارگزاران دولت و مدیران سازمانهای مهم دولتی هستند و به هر حال بنابر مقررات پذیرش اعضا در انجمن هیچ عضو ما کمتر از ۵ سال تجربه ندارد و دست کم دارای مدرک لیسانس است. اما متأسفانه به دلیل وجود بسیاری از مشکلاتی که شما بدرستی از آنها یاد کردید، امکان مشارکت کافی در فعالیتهای انجمن را ندارند. در حالی که اگر به ویژگیهای نوع کار و فعالیت حسابداران توجه کافی شود معلوم می گردد که این فعالیتهای حرفه ای تا چه اندازه پیچیده و دشوار است. چرا که کار

حسابداری و حسابرسی کار فکری است و در تمام مدتی که هر حسابدار یا حسابرس در روز مشغول کار است، یعنی مدت ۸ ساعت، به کار محاسبه، بررسی و فکر کردن اشتغال دارد. و می دانید که به دلیل کمبود حسابرس و حسابدار برخی یا حتی بسیاری از آنان ناگزیرند در مواقعی از سال، اگر چه در تمام طول سال، روزی ۱۰-۱۲ ساعت کار کنند. این مسئله نشان می دهد که اعضای این حرفه تاجه میزان در معرض آسیب پذیری هستند و همین مسئله چقدر امکان مشارکت آنان را در فعالیتهای اجتماعی کاهش می دهد و از طرف دیگر نشان می دهد که باید به صورت جدی برای بهداشت روانی و جسمی آنان فکری کرد و راه حل جست. بد نیست بگویم که ویژگی این کار ایجاب می کند که افراد حسابدار و حسابرس از تحرک جسمی کافی برخوردار نباشند. دید و چشم حسابداران بشدت در معرض خستگی است. کمتر حرفه تخصصی بویژه مانند حرفه حسابداری تحت کنترلهای شدید و جدی است. و کمتر حرفه هایی مانند حسابداری و حسابرسی با کار در محدوده های زمانی تغییرناپذیر روبرو هستند حسابداران به موجب مقررات قانونی موظفند در یک زمان معین صورتهای مالی مؤسسه متبوع را که به هر حال کار پیچیده ای است ارائه کنند. حسابرسان نیز موظفند در مدت و تا زمان معینی گزارشهای خود را ارائه کنند و این اجبارهای زمانی تغییرناپذیر است و دست کم من هیچ حرفه دیگری را سراغ ندارم که دارای چنین الزامهایی باشد و ناگفته پیداست که کار در چنین شرایطی آسان نیست. اما بی تردید کمک به حل تمامی این مشکلات مستلزم همکاری همه جانبه اعضاست و به هر حال چاره ای نداریم که در طول یک دوره همگی با هم تلاش کنیم تا شرایط مناسبتری را برای حرفه بوجود بیاوریم.

شلیله:

بر مشکلات یاد شده می توان مشکل دردناکتری را افزود. حاصل کار حسابداران و حسابرسان در ایران از طرف استفاده کنندگان ذینفع متأسفانه بیشتر به کار جوابگویی به الزامات قانونی می آید که تنها بخشی از کارکردهای حرفه حسابداری و حسابرسی را تشکیل می دهد. بارها در همین نشریه حسابدار گفته شده است که جامعه اقتصادی ایران به اطلاعات حسابداری و گزارشهای مالی و حسابرسی بی توجه است و این مشکل خود تأثیر بسیار

منفی و ناراحت کننده ای بر اعضای این حرفه می گذارد و دفاع از کارکردها و موجودیت حرفه و محتوای آن که به طور طبیعی صیانت از اعضای حرفه را نیز در برمی گیرد، یکی از وظایف مهم نهادها و انجمنهای حرفه ای است.

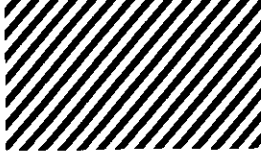
خستویی:

با شما موافقم. اما به دو نکته باید اشاره کنم. یکی این که متأسفانه در همین انجمن حسابداران، که به هر حال نهادی حرفه ای است و عمری از آن می گذرد، تعدادی از اعضا از عضویت خود تصوری بیش از اینکه تنها نام آنها در فهرست اعضای انجمن باشد، ندارند. به علاوه به رغم آن که بنابر پیشینه نزدیک به ۲۰ ساله انجمن، همه می دانند که این انجمن در هیچ شرایطی به حوزه فعالیتهای سیاسی یا به جانبداری و گرایش سیاسی ویژه ای روی نیاورده است و تنها به مسائل حرفه توجه داشته است، اما متأسفانه به یاد داریم که در گذشته، در یکی - دو مورد که انجمن تحرک نسبی از خود نشان داد، برخی به دیده منفی به آن نگرستند و البته بعضی از آنها بعدها همان رخه، د خود را مورد انتقاد قرار دادند. ناگزیرم اینجا به همکاری حرفه ای زحمتکش هشدار را یاد آور شوم و آن اینکه اگر ما در کار رشد و پیشرفت حرفه کوتاهی کنیم باید پذیریم کیان این حرفه را در آینده بیگانگان بدست گیرند.

ما امیدواریم که انجمن در سالهای آینده بتواند سهم خود را در کنار سایر سازمانها و نهادهای حرفه ای در راه توسعه و پیشرفت حرفه ایفا کند. من به عنوان یکی از اعضای انجمن که از آغاز فعالیت انجمن در کنار آن بوده ام، با اطمینان بالایی می توانم بگویم که انجمن می تواند در شمار مؤثرترین نهادهای مددکار نظام اقتصادی کشور باشد. من می توانم با اطمینان کامل بگویم که در انجمن حسابداران خیره ایران هیچ گرایش اداری، سازمانی و حتی بینشی برگرایش دیگر برتری ندارد. انجمن حسابداران خانه بسیاری از حسابدارانی است که به ارتقای سطح حرفه در جهت رشد و توسعه اقتصادی و رفاه اجتماعی جامعه می اندیشند و انجمن می تواند خانه هر تعداد از حسابداران باشد که مایلند این نهاد حرفه ای جوانسال اما به نسبت پرتجربه را یاری کنند.

شلیله:

از شما به خاطر شرکت در این گفتگو صمیمانه سپاسگزارم



دنباله حرفه حسابرسی

و دستورعمل‌های سازمان حسابرسی استفاده می‌کنند. یک امضای گزارش را هم همین اشخاص حقیقی می‌گذارند. و در صورت ادامه این روند بخش خصوصی حرفه فعال و وسیع‌تر خواهد شد و سازمان حسابرسی تنها وظیفه حسابرسی شرکت‌های بزرگ و استراتژیکی را که برای دولت باقی خواهد ماند، مانند شرکت نفت، صنایع فولاد... و دیگر شرکت‌های بخش عمومی را عهده‌دار خواهد بود. بعلاوه انتشارات سازمان حسابرسی همچنان به فعالیت‌های خود ادامه خواهد داد، کار تدوین استانداردها را می‌تواند برعهده داشته باشد، و احتمالاً مسئولیت نظارت بر بخشی از فعالیت‌های حرفه‌ای را نیز داشته باشد.

شلیله: برغم اینکه این گفتگو بسیار طولانی شد، اما فکر می‌کنم دست کم در این گفتگو باید

به مهم‌ترین مسائل حرفه در زمان حاضر بپردازیم؛ که یکی از این مسائل موضوع احتمال گسترش سرمایه‌گذار بهای خارجی در ایران است. با توجه به ظرفیت بالقوه حرفه حسابرسی در ایران برای قبول و انجام خدمات حسابرسی و انگیزه و علاقه جدی اعضای حرفه به ارائه خدمات بیشتر، به نظر شما آیا مؤسسات و سازمان‌های حرفه‌ای ایران قادر به انجام تمامی خدمات حرفه‌ای مربوط به سرمایه‌گذار بهای مشترک هستند؟

مستاجران: خوشبختانه با توجه به افراد مجرب و ورزیده‌ای که در ایران در حرفه کار می‌کنند، اگر مسئله سرمایه‌گذار بهای مشترک در ایران تحقق پیدا کند، بدون تردید در مراحل اول کار، حرفه حسابرسی در ایران جوابگوی ارائه خدمات حرفه‌ای به سرمایه‌گذار بهای یاد شده خواهد بود. اما

اظهار نظر در مورد آینده به نسبت طولانی و تحولات سرمایه‌گذار بهای مشترک در زمان حاضر ممکن نیست. و در صورتی که حجم فعالیت‌های مربوط به این سرمایه‌گذار بهای در حد فعالیت سرمایه‌گذار بهای داخلی فعلی باشد، در این صورت دیگر نظام کنونی حسابرسی ایران جوابگوی آن نخواهد بود و باید سرعت از راه گسترش امکانات آموزشی به تربیت نیروی انسانی توانا بپردازیم. که البته دانشگاه‌های ما با ظرفیت کنونی‌شان قادر به این کار نیستند. بنابراین آن جامعه حرفه‌ای نیز که برای ایجادش داریم فعالیت می‌کنیم باید در این زمینه دست به کار بشود. از این رومسئله گسترش آموزش برای پیشرفت حرفه را بسیار ضروری می‌دانم، به آن اعتقاد دارم و در حد بضاعت خودم از هیچ کاری در این زمینه فروگذار نمی‌کنم.

بقیه در صفحه ۱۱۵

آبونمان ماهنامه «حسابدار»

خواننده گرامی

• چنانچه مایلید «حسابدار» را به طور مرتب در یک سال توسط پست دریافت کنید لطفاً:
- مبلغ ۳۶۰۰ ریال به حساب شماره ۱۵۱۳ بانک ملی ایران شعبه طالقانی (کد ۰۹۴) به نام انجمن حسابداران خبره ایران واریز یا از هر نقطه ایران حواله فرموده کیبی برگه واریز یا حواله را همراه با فرم زیر به نشانی انجمن: خیابان نجات‌اللهمی، شماره ۱۵۲، طبقه سوم ارسال فرمائید.

تلفن: ۸۹۲۹۲۶

ماهنامه

حسابدار

درخواست اشتراک



نام و نام خانوادگی:

شماره اشتراک:

تلفن

نشانی دقیق:

سندوق / کد پستی

مبلغ ارسالی

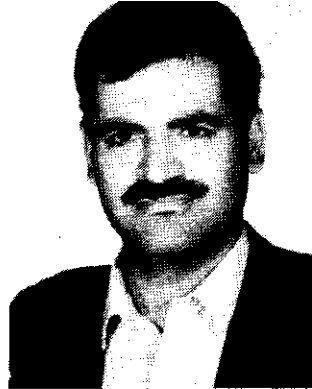
ریال

از شماره

تا شماره

تاریخ

امضاء



دکتر محمد نمازی

استانداردهای ملی حسابداری؛

دشواریها،

محدودیتها

و پیشنهادهای

مقدمه

به دنبال انتشار ویژه نامه استانداردهای حسابداری (شماره ۷۴-۷۳، بهمن ماه ۱۳۶۹) و طرح مسئله استانداردهای ملی حسابداری و چارچوبهای نظری، مقاله زیر به دست ما رسیده است که در آن اولویت تدوین استانداردهای ملی حسابداری نسبت به تدوین چارچوبهای نظری از دیدگاه نویسنده آن بررسی شده است. همچنین در این مقاله، مشکلات تدوین استانداردها در ایران مورد توجه قرار گرفته و پیشنهادهایی برای رفع مشکلات کار ارائه شده است.

هدفهای تدوین استانداردهای ملی حسابداری:

قبل از هر اقدامی برای تدوین استانداردهای ملی حسابداری باید هدفهای آن را مشخص کرد و تشکیلات مناسبی به منظور انجام مطالعات و بررسیهای مربوط از سوی کارشناسان و صاحب نظران حرفه برپا ساخت. فراهم آوردن این زمینه سبب می شود که امکان شناخت و وسعت و دامنه کار تا حد زیادی به وجود آید و آمادگیهای لازم برای برطرف کردن بسیاری از مشکلاتی که به طور معمول در این کار وجود دارد، فراهم شود. از جمله انواع مختلف مؤسسات اقتصادی که استانداردهای یاد شده را به کار خواهند گرفت، شناخته خواهند شد.

۱. دکتر عزیز نسوی، جلیل شرکا، شاهرخ بهنام و منوچهر ملکیان: اصول حسابداری، کتابخانه فروردین، سال ۱۳۳۶، ص ۳۷.
۲. به عنوان نمونه مراجعه شود به: دکتر حسین عبده تبریزی: ملاحظاتی عملی در مورد تعیین استانداردهای حسابداری ملی، حسابدار، مرداد و شهریور ۱۳۶۹، صفحات ۵۶-۷۳.
- محمد شبلیه: حسابداری، استانداردهای ملی و توسعه اقتصادی، حسابدار، مرداد و شهریور ۱۳۶۹، صفحات ۷۴-۸۸.

با آنکه بنابر سوابق بیش از هفتاد سال از نخستین کوششهای در کشورهای مختلف جهان، از جمله انگلستان و آمریکا در جهت تدوین استانداردهای حسابداری می گذرد، تا چند سال پیش تلاشی برای تدوین استانداردهای ملی در ایران نشده بود. در حالی که سالها پیش صاحب نظران این حرفه نیاز به تدوین استانداردهای منطبق با شرایط ایران را احساس کرده و از ضرورت وضع آن سخن به میان آورده اند. دکتر عزیز نسوی و دیگران نزدیک به ۳۵ سال پیش در مقدمه کتاب خود آورده اند:

«... آنچه در حال حاضر در مملکت ما مورد قبول و اجراست اکثراً از طرز عمل حسابداران و حسابرسان کشورهای خارجی اقتباس شده است و یا اینکه نتیجه تجربه حسابداران و حسابرسان ایرانی در طی سالهای متمادی می باشد. تدوین مجموعه ای از قواعد و اصول حسابداری و حسابداری در ایران از وظایف اولیه انجمن قانونی محاسبین قسم خورده، انجمن حسابداران ایران و فارغ التحصیلان مؤسسه عالی حسابداری و سایر مؤسسات و مقامات مربوط، استادان و دانشجویان حسابداری و علاقمندان این فن در کشور ما می باشد.»

باری، در سالهای اخیر نظام اقتصادی ایران این واقعیت را پذیرفته و مسؤلیت تدوین استانداردهای ملی حسابداری را به موجب قانون تشکیل سازمان حسابداری بر عهده سازمان حسابداری گذاشته است. این سازمان نیز از دو سال پیش دست به تشکیل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری زده و انجام این مهم را بر عهده آن گذاشته است.

برپای دومین سمینار حسابداری ایران و اختصاص مجموعه بحثهای این سمینار به استانداردهای حسابداری و حسابداری، همچنین مطالبی که اخیراً در این زمینه به چاپ رسیده است و اختصاص یکی از شماره های مجله حسابدار به این موضوع نیز نشانه ای از توجه جدی حسابداران به تدوین استانداردهای ملی حسابداری در ایران است.^۲

هدف این مقاله نیز بررسی عوامل مهم و مربوط به مسئله تدوین استانداردهای حسابداری است.

به عنوان مثال اگر بنا بر هدفهای تعیین شده، قرار باشد که تنها سازمانهای دولتی استانداردهای تدوین شده را به کار بندند و رعایت کنند، حدود فعالیتها مربوط به تدوین استانداردها، محدودتر خواهد شد. حال آنکه اگر مقرر گردد که استانداردهای یاد شده کلیه مؤسسات؛ اعم از انتفاعی یا غیرانتفاعی، دولتی یا خصوصی و تعاونی را دربرگیرد، در این صورت دامنه فعالیتها مربوط به تدوین آنها وسیعتر می شود و چون باید پاسخگوی نیازهای هر دو بخش خصوصی و دولتی باشد، بنابراین در تدوین آنها ناگزیر باید عوامل بیشتری مورد توجه قرار گیرد، نیروی انسانی افزونتری به کار گرفته شود و تحقیقات وسیعتری به عمل آید. بعلاوه چنانکه تعبیه مکانیزمهایی برای «جلوگیری از سوء استفاده های احتمالی در کاربرد تکنیکهای حسابداری» یا «توصیه مناسبترین روشهای حسابداری» و یا «ارائه اطلاعات کافی به خریداران سهام در بازار بورس اوراق بهادار» نیز در کار باشد به بررسی عوامل بیشتری نیاز خواهد بود.

تا قبل از زمان برگزاری دومین سمینار حسابداری در شهریور ۱۳۶۹، هدفهای سازمان حسابرسی برای تدوین استانداردهای ملی حسابداری اعلام نشده بود؛ در این سمینار، خط مشی کلی این کار به وسیله مدیرعامل سازمان حسابرسی به اطلاع شرکت کنندگان رسید و در آن از سه پیشین مختلف در این باره یاد شد:

— پیش اول اینکه استانداردهای حسابداری و حسابرسی تدوین شده در جوامع پیشرفته صنعتی عیناً ترجمه شود و هیچ استاندارد جدیدی در ایران تدوین نشود.

— پیش دوم که مقابل پیشین اول است، بر این اساس متکی است که چون شرایط و اوضاع و احوال اقتصادی-اجتماعی و نظام حقوقی حاکم بر فعالیتها و واحدهای اقتصادی ایران با کشورهای پیشرفته صنعتی متفاوت است، بنابراین استانداردهای کشورهای اخیر مسائل ما را حل نمی کند و حتی در راه پیشرفت طبیعی حسابداری ما مانع ایجاد خواهد کرد؛ بنابراین استانداردهای خاص ایران باید به طور کامل با توجه به شرایط کشور ما تدوین شود و از استانداردهای بین المللی و غربی به هیچ وجه استفاده به عمل نیاید.

— پیش سوم تعدیل و ترکیب دو پیشین قبلی است. بدین معنی که از یک طرف تفاوتهای موجود در شرایط و اوضاع و احوال کشور ما را با شرایط کشورهای صنعتی پیشرفته تأیید می کند و بر لزوم تدوین استانداردهای متناسب با اوضاع و احوال کشور ما تأکید می کند و از سوی دیگر استفاده از استانداردهای تدوین شده در سایر کشورها را نه تنها نفی نمی کند، بلکه کوشش در هماهنگی با استانداردهای بین المللی را توصیه می کند.^۳

کمیته تدوین استانداردهای ملی حسابداری با توجه به همه جهات یاد شده در بالا، پیش سوم را دنبال می کند. اعضای دیگر این کمیته نیز همه جابر پیشین سوم تأکید کرده اند که از این میان می توان از مصاحبه یکی از اعضای کمیته یاد شده با مجله حسابدار^۴ و اظهارات یکی دیگر از اعضا این کمیته در

میزگرد استانداردهای ملی حسابداری در مجله حسابدار^۵ یاد کرد. این اظهارات همچنین گویای آن است که کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، در پی ایجاد چارچوب نظری برای حسابداری در ایران است.

تردید نیست که حسابداری ما به میزان زیادی وارداتی است و به این دلیل نیاز به تدوین استانداردهای ملی حسابداری در ایران، به گونه ای که با ساختار اقتصادی-اجتماعی-سیاسی کشور در زمان حاضر مطابقت داشته باشد، بسیار جدی است. اما بنا به دلایل، تجربیات و شواهد مختلف در شرایط کنونی ایجاد چارچوب نظری حسابداری، نمی تواند مسئله وارداتی بودن حسابداری را تعدیل یا نیاز به تدوین استانداردهای ملی حسابداری را برآورده کند زیرا:

۱. فکر ایجاد چارچوب نظری منبعث از همان شرایطی است که استانداردهای بین المللی در آن تدوین شده است، بنابراین بدون تردید وارداتی است.

۲. بسط چارچوب نظری نیازمند بررسی عوامل پیچیده اقتصادی-اجتماعی-سیاسی زیادی است که ممکن است در زمان کنونی تأثیر بعضی از آنها بر تدوین استانداردها ناشناخته باشد، لذا ایجاد چارچوب نظری، ممکن است بدون دستیابی به نتایج کافی سالها به درازا انجامد. همچنین، چون در ایران هیچگونه تحقیق جامع و علمی در زمینه شناسایی عوامل مهم ساختار فعلی اقتصادی-اجتماعی-سیاسی مانند نقش مذهب، بازار، مدیریت، حسابداران، حقوق تجارت، قانون مالیاتها و... در برقراری استانداردها صورت نگرفته است، بنابراین دسترسی به یک چارچوب نظری اصولی و کاربردی در زمان حاضر امکانپذیر نخواهد بود.

۳. حتی اگر فرض دسترس به یک چارچوب نظری و کاربردی در ایران امکانپذیر باشد، کمیته تدوین استانداردها، باید همه جهات یاد شده را مدنظر قرار دهد، که ممکن است به علت پیچیدگی یا ناشناخته بودن عوامل یاد شده کمیته در عمل به این نتیجه برسد که باید در اولویت بخشیدن به ایجاد یک چارچوب نظری تجدید نظر کند.

اخیراً در انگلستان، انجمنهای حسابداری، استانداردهای عملیاتی حسابداری متعددی را منتشر کرده اند.^۶ در امریکا، APB^۷ طی ۱۴ سال (۱۹۷۳-۱۹۵۹) ۳۱ بیانیه در این زمینه انتشار داده است. FASB^۸ و AAA^۹ و همچنین بسیاری از متخصصان حسابداری، سالهاست که در امر ایجاد یک چارچوب نظری و بیانیه های مفهوم فعالانه مشارکت کرده اند. اما هیچیک از آنها تاکنون موفق به ارائه تئوری حسابداری و یا چارچوب نظری جامعی نشده اند.

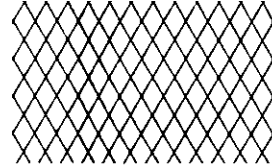
«هورن گرن» در ۱۹۸۱، در پایان مقاله خود که اخیراً در ایران نیز به وسیله دکتر عبده تبریزی و مجید میراسکندری به فارسی ترجمه شده است، می نویسد:

«امیدوارم چارچوب (نظری حسابداری) تهیه شود و مورد عمل قرار ورق بزیند

د. میرگرد بررسی استانداردهای ملی، حسابدار، بهمن ۱۳۶۹، صفحات ۱۰-۲۱ و ۲۵ و ۴۱.

6. Statement of standard Accounting Practice.
7. Accounting Principle Board.
8. Financial Accounting Standards Board.
9. American Accounting Association.

۳. رضا مستحجران؛ پیشینهای گوناگون در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، حسابدار، بهمن ۱۳۶۹، صفحات ۴۶-۴۹.
۴. محمد شنبه؛ شناختنامه و پیشینه حسابداران؛ مصاحبه با دکتر رضا شهابنگ، حسابدار، بهمن ۱۳۶۹، صفحات ۲۶-۳۳.



دشواریها، محدودیتها و پیشنهادهای

گیرد. شک ندارم که چارچوب مفید خواهد بود، اما زیاد هم نباید از آن انتظار داشت. انتظارات زیاد و بیچیدگی ذاتی تقریباً همواره شرایط متضادی را فراهم می آورد. چارچوب نظری تکنیکی فقط بخشی از خط مشی سازی است. چارچوب لازم است اما کافی نیست.^{۱۰}

کشور آمریکا نیز، به رغم فعالیت سازمانهای مختلف حسابداری خود در طی سالیان و نیز با وجود برخورداری از تلاشهای شمار زیادی از محققان در زمینه های حسابداری و امور مالی و صرف میلیونها دلار تا کنون نتوانسته است، به یک چارچوب نظری مورد قبول در حسابداری دست یابد. و «هورن گرن» به عنوان یکی از اعضای FASB اظهار امیدواری می کند که در آینده بتوانند با کاهش توقعات به ایجاد یک چارچوب نظری موفق شوند.

ما نیز در این نوشته در پی نفی ضرورت تدوین یک چارچوب نظری برای حسابداری در ایران نیستیم. بلکه اولویت بخشیدن به آن را در راستای تدوین استانداردهای ملی بررسی می کنیم و اعتقاد داریم که در صورتی که این مهم در اولویت نخست قرار گیرد باید جوانب این کار به دقت سنجیده شود تا مبادا فرصتهای ارزشمند امروز به امید دست یافتن به چارچوب نظری از دست برود. افزون بر اینکه این احتمال نیز وجود دارد که طی ۲۰ سال آینده نیز به پیشرفت درخور اعتنائی در این زمینه نرسیم.

۴. تجربه کشورهای دیگر نیز می تواند در این تصمیم به ما کمک کند. مثلاً FASB، به عنوان مهمترین سازمان تدوین کننده استانداردها، سازمانی خصوصی است که از اختیارات قانونی جهت تدوین استانداردهای حسابداری برخوردار نیست، و غالب اوقات از بیم سازمان بورس اوراق بهادار SEC^{۱۱} و همچنین به خاطر حفظ موجودیت خود ناگزیر به اقداماتی در زمینه تدوین چارچوبهای نظری شده است. «دوپاچ» و «ساندر»^{۱۲} مواردی، از جمله تهیه استانداردهای مربوط به نفت و گاز، را ذکر می کنند و خاطرنشان می سازند که FASB صرفاً به علت هراس از مداخله SEC و سازمانهای دولتی در این مورد دست به کار شده است. آنها همچنین معتقدند که FASB به علت نداشتن قدرت قانونی در زمینه اجرای استانداردهای حسابداری، مجبور به نشر بیانیه های متعددی در زمینه چارچوب مفاهیم نظری حسابداری شده است و بر این مطلب نیز تأکید می کند که سازمان بورس برخلاف FASB اقدام به تدوین چارچوب نظری و مفاهیم حسابداری نمی کند زیرا سازمانی دولتی است و دارای اختیارات قانونی در تدوین استانداردهاست و لذا برای حفظ موجودیت خود نیازی به تدوین چارچوب نظری ندارد. «هورن گرن» به عنوان یکی از اعضای هیئت تدوین اصول حسابداری در موارد متعددی اشاره می کند که FASB سازمانی سیاسی است و هدف اصلی آن از تدوین چارچوب نظری الزاماً افزایش شایستگی فنی سازمان در تدوین استانداردهای مطلوب حسابداری نیست، بلکه حفظ موجودیت و کسب قدرت است. وی می گوید^{۱۳}:

۱۰. چارلز. ت. هورن گرن: مزایا و محدودیتهای چارچوب نظری، ترجمه دکتر حسین عبده تبریزی و مجید میراسکندری حسابدان، بهمن ۱۳۶۹، صفحات ۳۶، ۴۱، ۴۴ و ۴۵.

۱۱. Securities and Exchange Commission

۱۲. Dopuch, N. and Sunder, S., «FASB's Statement on Objectives and Elements of Financial Accounting»: A Review, Accounting Review, jan, 1980, PP. 1 - 21

۱۳. به مأخذ شماره ۱۰، صفحات ۳۷، ۳۹ مراجعه شود.

«عمر مفید ارگانهای متعدد تعیین استانداردها، در بخش خصوصی متفاوت است. کمیته رویه های حسابداری حدود ۲۲ سال و هیئت اصول حسابداری ۱۳ سال به کار خود ادامه داد. امیدوارم که FASB عمر مفید طولانیتری، حداقل ۴۰ سال داشته باشد. عمر مفید FASB به شایستگی فنی آن متکی نخواهد بود.

اگر بقای FASB امری مطلوب تلقی می شود، چارچوب نظری نیز چیزی مطلوب است. یعنی چارچوب احتمالاً به هیئت کمک می کند تا قدرت بیابد. هرچه باشد هیئت قدرت قاهره ندارد. برعکس، هیئت می باید واقعاً با ترغیب قدرت بگیرد.

به توضیح دیگری در مورد اینکه چرا چارچوب فنی، قسمت قابل مشاهده کوه یخ است توجه کنید. وقتی انتخاب اجتماعی ظرف چندین دوره صورت بگیرد، دستور کار اهمیت پیدا می کند. قدرت کنترل دستور کار ممکن است برای موقعیت و عمر مفید FASB به مراتب مهمتر از ماهیت چارچوب فنی باشد. گاهی هیئت (اصول حسابداری) از اشخاص ذینفع می خواهد که حرف خود را بخورند و قضاوتهای خود را به عهده FASB بگذارند. چرا؟ چون چنین رفتاری در بلند مدت منافع خصوصی اشخاص ذینفع را بیشتر تأمین خواهد کرد. همین طور گاهی اعضای هیئت می باید حرف خود را بخورند و قضاوتهایشان را کلاً به هیئت بگذارند. چرا؟ دوباره برای تأمین بیشتر منافع خصوصی خود در بلند مدت، بدین معنا که عمر مفید هیئت طولانی تر شود.»

«واتس» و «زیرمن»^{۱۴} مثالهای متعددی را در این زمینه می آورند و بیان می کنند که FASB دقیقاً به دنبال سیاستمداران آمریکایی و بر اساس خواست آنها مسائل مختلف حسابداری را مطرح و تصویب کرده است.

«فاستر»^{۱۵} موارد مختلفی، از جمله تهیه صورتهای مالی بر اساس سطح عمومی قیمتها و معانیهای مالیاتی مربوط به سرمایه گذارها را ارائه می دهد که در این موارد نیز FASB ابتدا یک تصمیم و سپس بر اثر فشارهای افراد ذینفع تصمیم دیگری در مورد تجویز تکنیکهای حسابداری گرفته است. بنابراین FASB صرفاً به خاطر هدفهای سیاسی، کسب قدرت، حفظ موجودیت خود و منافع گروههای خاصی، اقدام به تدوین چارچوب نظری می کند.

ولی هدفها، تشکیلات و وظایف قانونی سازمان حسابرسی مانند FASB نیست، زیرا سازمان حسابرسی برخلاف FASB سازمانی دولتی است، قدرت قانونی دارد و می تواند حافظ منافع واقعی گروههای مختلف جامعه باشد. به علاوه محدودیتهای یا فشارهایی که در بالا گفته شد که در مورد FASB مصداق دارد، در مورد سازمان حسابرسی صادق نیست. بنابراین ضرورت ندارد که دست به تدوین چارچوب نظری بزند، مگر آنکه در این مورد دلایل روشن و کاملاً قانع کننده ای داشته باشد.

۵. حتی اگر تدوین چارچوب نظری در ایران ضرورت نیز داشته باشد، شرایط کنونی کشور ما، برای انجام این کار مناسب نیست. زیرا حسابداری ما،

14. Watts, R.L. and Zimmerman, J.L., «Towards a Positive Theory of Determination of Accounting Standards», Accounting Review, jan, 1978, PP. 112 - 34.

15. Foster, G., Financial Statement Analysis, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, Newjersey, 1978, PP. 543-44

در حال حاضر درگیر مسائل و مشکلات اولیه اساسی است.

بر طبق تحقیق تجربی که اخیراً در ایران منتشر شده است^{۱۶}، در زمان حاضر در ایران، عده‌ای از حسابداران از رویه‌های جاری حسابداری مؤسسه متبوع، برخی از آنها از استانداردهای بین‌المللی و دسته‌ای دیگر از نشریات مرکز تحقیقات سازمان حسابرسی و بالاخره گروهی نیز از الزامات قانونی استفاده می‌کنند. ولی ضوابط کار حسابداری برای رعایت اصول و موازین متداول حسابداری در درجه اول تحت تاثیر رویه‌های جاری مؤسسات متبوع است (رویه جاری مؤسسات متبوع ۳۵٪، استانداردهای بین‌المللی ۱۰٪، نشریات سازمان حسابرسی ۲۴٪ و الزامات قانونی ۳۱٪).

در زمان حاضر بنا به دلایل متعددی مانند تنظیم نکردن دفترها بر اساس مقررات جاری و غیر قابل رسیدگی بودن دفترهای مؤسسات اقتصادی، مالیات آنها به روش علی‌الراس تشخیص داده می‌شود. در تعداد درخور توجهی از مؤسسات یاد شده صورتهای مالی غالباً به نحوی که بتواند مورد استفاده گروههای ذینفع قرار گیرد تهیه نمی‌شود. بعلاوه گزارشهای مالی تهیه شده، با اینکه برای آنها هزینه‌های سنگین و وقت زیاد صرف می‌شود، متأسفانه مورد استفاده مدیران قرار نمی‌گیرند و غالباً مدیران در تصمیمگیری به اطلاعات غیرمالی تکیه می‌کنند. ضوابط و موازین حسابداری حتی در شرکتهای یکسان و مشابه به صورت هماهنگ و یکنواخت به کار گرفته نمی‌شود. شرکتهای بیشماری در زمان حاضر، مشمول ماده ۱۴۱ قانون تجارت هستند و با اینکه عملاً ورشکست شده‌اند هیچگونه اقدام جدی برای توقف یا ندادن فعالیت آنها صورت نگرفته است. در موارد درخور توجهی مجامع شرکتهای دولتی که باید به طور مرتب برای تصویب حسابهای شرکت، تشکیل شوند، سالهاست که بر پا نشده و به تعویق افتاده است. بسیاری از مؤسسات در عین دارا بودن مبالغ هنگفتی سرمایه و میلیونها ریال اموال گوناگون، بموقع حسابرسی نمی‌شوند. همچنین درباره مسئله‌ای واحد، اظهار نظرهای متفاوتی از طرف حساببران به عمل آمده است ولی هیچگونه معیاری جهت تعیین صحت و سقم آن نظرات در دست نیست^{۱۷}.

با در نظر گرفتن نکات یاد شده در بالا بجاست که سازمان مسئول تدوین استانداردها با توسل به قدرت قانونی خود، ابتدا نسبت به تدوین استانداردهای عملی و کاربردی حسابداری اقدام کند و در این راه بکوشد که حمایت و تأیید عموم را نسبت به این استانداردها جلب کند. آنگاه در زمان مناسب دست به تهیه چارچوب نظری حسابداری بزند، البته به شرطی که ضرورت تهیه چارچوب نظری قبلاً تشخیص داده شده باشد.

استفاده کنندگان از گزارشهای مالی در ایران و هدفهای آنها:

در حسابداری، پژوهشهای بسیاری به وسیله اشخاص مختلفی از جمله

۱۶. محمد شمله: حرفه در مورد استانداردها چه می‌گوید؟

حسابدار، بهمن ۱۳۶۹، صفحات ۵۶-۵۷.

۱۷. نریمان ایلخانی: جایگاه استانداردهای حسابداری، حسابدار، بهمن ۱۳۶۹، صفحات

۴۴-۴۲.

«پیتون» و «لیتلتون»^{۱۸}، «اسپراوس» و «مونیترا»^{۱۹}، «استرلینگ»^{۲۰}، «ایجیری»^{۲۱}، «هورن-گرن»^{۲۲}، «بدفورد»^{۲۳}، «بی‌ور» و «دمسکی»^{۲۴} و انجمنها و مجامع حسابداری گوناگون از جمله AAA, FASB, APB، به منظور شناسایی گروههای مختلف استفاده کنندگان از گزارشهای مالی صورت گرفته است. در نتیجه «مدیران مؤسسات اقتصادی» به عنوان گروه اصلی استفاده کنندگان از گزارشهای مالی شناخته شده‌اند. گروههای مهم و مسلط دیگری، که در متون حسابداری شناسایی شده‌اند، «حساببران» و «سرمایه‌گذاران» هستند. طبقات دیگری نیز مانند کارمندان شرکتهای بستانکاران و دولت نیز شناخته شده‌اند که البته اهمیت گروههای اخیر در میان سایر استفاده کنندگان در متون حسابداری کمتر مورد بحث قرار گرفته است، زیرا بیشتر این پژوهشها در کشورهای پیشرفته صنعتی بویژه در آمریکا، که در وهله اول مدیران و سرمایه‌گذاران، نقش حاکم بر امور مالی و حسابداری دارند، صورت گرفته است.

لازم است در ایران پژوهشهای مستقل و کاملی در این زمینه انجام شود تا ۱- گروههای مختلف استفاده کننده و ۲- نحوه و میزان استفاده آنها از گزارشهای مالی دقیقاً مشخص شود. فقط با انجام این گونه تحقیقات است که می‌توان به طور تجربی (و نه ذهنی) مشخص کرد که آیا در ایران، دولت مهمترین استفاده کننده از گزارشهای مالی است یا مدیران و یا گروههای دیگر؟ از اینجا، اولویت بندی استفاده کنندگان از گزارشهای مالی نیز امکانپذیر می‌شود. اگر استفاده کنندگان از صورتهای مالی به طور دقیق شناخته نشوند و هدف استفاده و قدرت درک آنها از اطلاعات گزارشهای مالی روشن نباشد، هر چند که استانداردهای حسابداری هم به طور مطلوبی تدوین شده باشد، در عمل تأثیر بسیار ناچیزی بر حسابداری کشور خواهد داشت؛ در مقابل، چنانچه استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری، و هدفهای آنها مشخص شوند، امکان تدوین استانداردهای مطلوبتری برای رفع نیازهای آنان به وجود می‌آید.

ورق بزنید

18. Paton, W.A. and A.C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, Mono graph No.3, AAA, 1940.

19. Sprouse, R.T. and Moonitz, *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, Accounting Research Study No.3, AICPA, 1962.

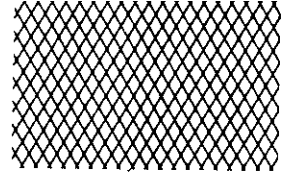
20. Sterling, R.R., *A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article*, Journal of Accounting Research, spring 1967, PP. 95-112

21. Ijiri, y., *Critique of The APB Fundamentals Statement*, Journal of Accountancy, Nov. 1971, PP. 43-50

22. Horngren, C.T., *The Marketing of Accounting Standards*, Journal of Accountancy, Oct. 1973, pp. 61-66.

23. Bedford, N.M., *Discussion of Opportunities and Implications of The Report on Objective of Financial Statement Studies on Financial Accounting Objectives*, 1974, Supplement to the Journal of Accounting Research, 1974.

24. Beaver, W.H. and J.S. Demski, *The Nature of Financial Accounting Objectives: A Survey and Synthesis*, Supplement to the Journal of Accounting Research, 1974.



دشوارها، محدودیتها و پیشنهادها

به منظور تعیین هدفهای گروههای مختلف استفاده کننده از گزارشهای مالی در ایران باید یکی از ۳ روش زیر را انتخاب کرد^{۲۵}:

روش اول، تعیین «هدفهای عملیاتی» همه استفاده کنندگان از گزارشهای مالی.

روش دوم، مشخص کردن «هدفهای مشترک» کلیه گروههای استفاده کننده از گزارشهای مالی.

روش سوم، شناسایی «هدفهای مسلط» استفاده کنندگان اصلی و مهم از گزارشهای مالی.

در مورد روش اول، لازم است کلیه گروههای استفاده کننده از گزارشهای مالی در جامعه شناسایی شوند. پس از آن باید هدفهای به دست آمدنی آنها، که اصطلاحاً «هدفهای عملیاتی» نامیده می شود مشخص شود. اگرچه این روش می تواند اطلاعات وسیعی را در مورد استفاده کنندگان مختلف و هدفهای آنها فراهم آورد، ولی شناسایی کلیه استفاده کنندگان از گزارشهای مالی و شناخت هدفهای اطلاعاتی آنها تقریباً ناممکن است. بنابراین، استفاده از این روش را در عمل ناممکن می نماید.

در روش دوم فقط هدفهای یکسان و مشترک گروههای مختلف استفاده کننده از گزارشهای مالی تعیین می شود. در این روش، به بیان ریاضی به جای آنکه «مجموعه» ای از هدفهای گروههای مختلف به دست آید، فقط «منطقه مشترکی» مشخص می شود که محل برخورد هدفهای مختلف است. این روش در صورتی که بتواند کلیه گروههای مختلف استفاده کننده از گزارشهای مالی را شناسایی کند، از روش اول آسانتر به نظر می رسد. ولی ممکن است در عمل دست کم دو مشکل بزرگ پدید آید:

۱- تعیین کلیه گروههای استفاده کننده در عمل بسیار دشوار است.

۲- ممکن است هدفهای مشترک استفاده کنندگان مختلف از گزارشها در حد درخور توجهی نباشد و از نظر ریاضی «منطقه مشترکی» به دست نیاید.

برخی از تحقیقات حسابداری نشان می دهد که اصولاً احتمال پیدایش هدفهای مشترک میان استفاده کنندگان مختلف گزارشهای مالی در حد پایینی قرار دارد. برای نمونه، هنگامی که رئیس سازمان FASB در آمریکا به طور تجربی تحقیق کرد که چند درصد از حسابداران با نتیجه گزارش «تروبلاد» حاکی از اینکه «هدف اصلی از گزارشهای مالی، ایجاد تسهیلات لازم در امر تصمیمگیریهای اقتصادی است» موافقت، با شگفتی دریافت که فقط ۳۷٪ از حسابداران با این هدف موافقت، در مقابل ۲۲٪ کاملاً مخالف بودند، ۱۰٪ می گفتند که این امر نیاز به مطالعه بیشتری دارد و بقیه نیز ظاهراً، پاسخی برای این پرسش نداشتند^{۲۶}. بنابراین، ممکن است با تکیه بر مفهوم «هدفهای مشترک» هم نتوان به طور عملی به فهرست جامعی از هدفهای گزارشگری مالی در ایران دسترسی پیدا کرد.

تنها شاید روش سوم یعنی تکیه بر مفهوم «هدفهای مسلط» در ایران بتواند

فهرست قابل قبولی از هدفهای گزارشهای مالی را در ایران تهیه کند. به این منظور ابتدا باید گروههای مهمی که نقش عمده ای در استفاده از گزارشهای مالی و استانداردهای حسابداری دارند تعیین شود و هدفهای آنها به صورت جداگانه و با مشترک مشخص شود. ظاهراً گزارش «تروبلاد» و «بیانیه مفهوم حسابداری مالی شماره ۲۱»^{۲۷}، که از انتشارات بسیار مهم در مورد تعیین اهداف گزارشهای مالی است، با توجه به همین مفهوم تهیه شده است. افزون بر این، بسیاری از پژوهشگران حسابداری، از جمله «بی وری» و «دمسکی»^{۲۸}، «سایرت» و «ایجیری»^{۲۹}، با استفاده از همین مفهوم، مدل گزارشگری خود را در ارتباط با گزارشهای مالی تنظیم کرده اند.

اما مفهوم گروههای مسلطی که در ایران به کار برده می شود، به مراتب با مفهوم گروههای مسلط در کشورهای غربی از جمله آمریکا متفاوت است. گروههای مسلط جوامع غربی، گروههای خصوصی هستند که بودجه سازمانهای تدوین کننده استانداردها را فراهم می سازند و به این طریق از تدوین استانداردهایی که مخالف منافع مادی آنها باشد جلوگیری می کنند. آنان اعضای سازمانهای تدوین کننده استانداردها را برای منافع شخصی خویش برمیگزینند و خلاصه، در تدوین استانداردهای حسابداری قدرت و نفوذ کافی دارند. اما در ایران، مفهوم «هدفهای مسلط» باید دربرگیرنده گروههایی باشد که برآستی از گزارشهای مالی بیش از «سایر گروهها» استفاده می کنند، و تدوین استانداردها بر حیات مالی آنها تأثیر بسزایی دارد. این گروهها ممکن است فاقد قدرت تأثیرگذاری مستقیم در مرحله تدوین استانداردها باشند، لذا تأثیرگذاری آنها در امر تدوین استانداردها تنها به دلیل میزان استفاده عملی آنها از گزارشهای مالی است نه قدرت اقتصادی یا سیاسی آنها.

شناسایی عوامل تعیین کننده در تدوین استانداردهای ملی حسابداری

یکی از اقدامات ضروری در امر تدوین استانداردهای ملی شناسایی عوامل تعیین کننده در تدوین استانداردهای حسابداری است. این عوامل می تواند بسیار متنوع باشد؛ در این میان باید تنها آن دسته از عوامل را که در راستای هدفهای تدوین استانداردها مؤثرند، مورد توجه قرار داد. برای نمونه، شناخت ساختار دقیق شرایط کنونی اقتصادی- اجتماعی- سیاسی ایران، و در نظر داشتن مقررات قانون اساسی جمهوری اسلامی، قانون تجارت، قانون مالیاتها، قانون محاسبات عمومی، برنامه اول اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی از جمله عوامل

27. Financial Accounting Standards Board, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprise, Statement of Financial Accounting Concept No. 1, 1978.

۲۸. به مأخذ شماره ۲۴ مراجعه شود.

29. Cyert, R.M. and Y. Ijiri, Problems of Implementing the Trueblood Objectives Report, Studies on Financial Accounting Objectives, Supplement to the Journal of Accounting Research, 1974.

۲۵. برای اطلاع بیشتر در این مورد به مقاله زیر مراجعه شود:

دکتر محمد تمیزی: عوامل مؤثر در تدوین استانداردهای حسابداری، دانشگاه شیراز.

۲۶. به مأخذ شماره ۱۲، صفحه ۱۲ مراجعه شود.

مهمی است که باید هنگام تدوین استانداردهای ملی مورد توجه قرار گیرد. پیچیدگی کار در این است که چگونه می‌توان در بین عوامل گوناگون، عوامل مهمی را که تأثیر تعیین کننده‌ای در تدوین استانداردهای مورد نظر دارند شناخت. انجام این کار بستگی به انتخاب روش کار دارد. بنابراین ابتدا باید هدف از تدوین استانداردها را کاملاً مشخص کرد، سپس به تحقیقات تجربی و علمی، جلب مشارکت فشرده‌های مهم و ذینفع جامعه (به خصوص مدیران، شرکتها، مجامع حسابداری، استادان، و دانشجویان حسابداری، حسابران، مسئولان مالیاتی، حقوقدانان، اقتصاددانان، مسئولان مهم مالی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و خلاصه کلیه افراد علاقه‌مند و صاحب نظر حسابداری) و برپایی سمینارها و میزگردها پرداخت تا در نتیجه این کوششها عوامل مهمی که تأثیر بسزا در تدوین استانداردهای حسابداری دارند به صورت «مقدمانی» تعیین شوند. آنگاه با بررسی عوامل شناسایی شده و سپس روابط آنها با یکدیگر، بررسی و مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرند.

ذکر چند نمونه مسئله را برای ما روشنتر خواهد کرد. در «حسابداری مدیریت» غالباً گفته می‌شود که تعریف هزینه‌ها و انواع آن بستگی به «هدفهای گزارشگری» تصمیمگیرنده، که معمولاً مدیر مؤسسه اقتصادی است، دارد. درباره‌ای از تجزیه و تحلیل‌های مدیریت، مانند «تعیین نقطه سر به سر»، «تعیین ظرفیت بلا استفاده» و «قبول یا رد سفارشهای خارج از سازمان»، هزینه‌ها بر حسب رفتار آنها یعنی «ثابت یا متغیر بودن» تعیین و طبقه‌بندی می‌شوند و در این مورد احیاناً روش «هزینه‌یابی متغیر» به کار می‌رود. و در بعضی دیگر، مانند تعیین قیمت تمام شده محصولات، هزینه‌ها نه بر حسب رفتار بلکه بر اساس ماهیتشان تقسیم‌بندی می‌شوند و به هزینه‌های تولیدی و غیرتولیدی (اعم از ثابت یا متغیر) تقسیم می‌گردند و از روش «هزینه‌یابی جذبی» استفاده می‌شود.

به طور کلی، بعضی از هزینه‌ها، درباره‌ای از تصمیمات مدیریت «مربوط» به قلمداد می‌شوند، ولی همان هزینه‌ها در موارد دیگر «نامربوط» تلقی می‌شوند. بنابراین در حقیقت، «هدف تصمیمگیرنده» است که «مربوط» یا «نامربوط» بودن هزینه‌ها را تعیین می‌کند.

همچنین در بررسیهایی که به منظور تعیین بهترین ترکیب تولید محصولات و دسترسی به بالاترین سودآوری یا کمترین میزان هزینه‌ها انجام می‌شود معمولاً با استفاده از برنامه‌ریزی خطی، ابتدا هدف تصمیمگیرنده به صورت تابع یک هدفی و یا حتی چند هدفی بیان می‌شود، و سپس عواملی که تأثیر مهمی در سودآوری محصولات دارند از قبیل: ساعات کار کارگران تولیدی، ساعات استفاده از ماشین‌آلات، ظرفیت و حجم انبازهای شرکت و میزان تولید محصولات در نظر گرفته می‌شوند. این محدودیتها در حقیقت عوامل مؤثر و بازدارنده‌ای هستند که عملاً باید در مدل‌های تصمیمگیری منظور شوند و نشان دادن آنها در مدل تصمیم‌بدین معنی نیست که تصمیمگیرنده فقط دارای این محدودیتها ارائه شده است و برای وی هیچگونه محدودیت دیگری وجود ندارد. بلکه منظور کردن آنها تنها تلاشی است در جهت نشان دادن «زیر مجموعه‌ای از کلیه محدودیتها»، ولذا «فقط و فقط» شامل اقلامی می‌گردد که در تابع هدف تصمیمگیرنده تأثیری مهم برجای می‌گذارند. این محدودیتها ممکن است در تصمیماتی دیگر تعبیر یابند، بعضی از آنها حذف شوند و یا تعدادی هم به محدودیتهای گذشته اضافه گردند.

تدوین استانداردهای حسابداری نیز در عمل به میزان درخور توجهی مشابه تصمیمگیرهای بالا است و ناگزیر باید در ابتدا، فهرست استانداردهایی که در نظر است تدوین شود، مشخص گردد و این خود گامی بزرگ است زیرا در این صورت لازم است تصمیم گرفته شود چه استانداردهایی در جامعه ما باید در اولویت قرار گیرند، سپس عوامل مهمی که در هر استاندارد مورد نظر مؤثر هستند مشخص شود.

در این راستا باید توجه داشت که اگر چه قوانین بخصوصی از قبیل «قانون تجارت» و «قانون مالیاتها» باید به طور جدی در نظر گرفته شوند، ولی این قوانین برخورد شدیدی با تدوین هر استاندارد حسابداری ندارند. بعلاوه طبق بررسیهای موجود، قوانین تجارت و حتی قوانین مالیاتی در برخورد با استانداردهای حسابداری فاقد مقررات تعیین کننده‌ای هستند که بتواند با مشکلات آن برخورد کند و مسئله تدوین استانداردها را تحت تأثیر قرار دهد.^{۳۰} این قوانین، حتی در مواقعی که با استانداردهای حسابداری برخورد داشته باشند، باید شبیه محدودیتهایی در نظر گرفته شوند که در مسائل «برنامه‌ریزی خطی» و یا در سایر تصمیمات مدیریتی وجود دارند (در حقیقت، شبیه آب و هوای سرد و یا گرمی هستند که در فصول مختلف سال ظاهر می‌شوند و به رغم پیدایش آنها فعالیتهای انسانها به طریقی تا سرحد امکان باید ادامه پیدا کند.) بنابراین در مواردی که تدوین استانداردهای حسابداری تعارضی با قوانین حقوق تجارت و یا قانون مالیاتها و یا سایر قوانین داشته باشد، باید آن قوانین را مورد توجه قرار داد و در صورت امکان از مسئولان مربوط خواست که در رفع این تعارضها بکوشند. ولی چنانچه این تعارضها اجتناب‌ناپذیر باشند، وجود این قوانین به صورت فعلی نباید به هیچوجه کار تدوین استانداردهای حسابداری را تحت الشعاع قرار دهد و موجب تعویق در این کار بشود. به عبارت دیگر، هدف تدوین استانداردها نباید فدای محدودیتها و مشکلات قانونی و اجرایی گردد.

مراحل تدوین استانداردهای حسابداری:

به طور کلی، تدوین استانداردهای حسابداری باید سه مرحله را به ترتیب طی کنند:

- ۱ - مرحله تهیه و تدوین.
 - ۲ - مرحله اجرا و عمل.
 - ۳ - مرحله تجدیدنظر و اصلاح.
- به منظور دستیابی به هدفهای یاد شده و پیشگیری از بروز مشکلات آینده، باید در مرحله تهیه و تدوین استانداردها، عوامل مهم دو مرحله دیگر در نظر گرفته شود. یعنی هنگام تدوین استانداردها باید در نظر داشت که اگر استانداردهای خاصی وضع شود، چه حمایت قانونی و ضمانت اجرایی در عمل، در راه اجرای آنها وجود دارد؟ استفاده کنندگان اصلی از این استانداردها چه کسانی هستند و اطلاعات آنها در مورد اصول و موازین حسابداری چه میزان است؟ چه کسانی در عمل باید این استانداردها را رعایت کنند؟ قدرت درک و اطلاعات افراد یاد شده از استانداردهای حسابداری چیست؟ تأثیر وضع این استانداردها از نقطه نظر تهیه کنندگان صورتهای مالی ورق بزیند

۳۰. برای آگاهی از جزئیات بیشتر به منبع شماره ۱۷ مراجعه شود.

برفعلیت آنان به چه صورت است؟ تدویم کاربرد آنها به چه شرایطی بستگی دارد؟

دستیابی به پاسخ این پرسشها از راه انجام تحقیقات جامع در هر یک از زمینه‌های مربوط ممکن است. ولی نظر به اینکه این گونه تحقیقات نیاز به زمانی طولانی دارد، باید ضمن اقدام به این گونه پژوهشها، اولویت را اکنون به تدوین استانداردها داد، چرا که استانداردهای حسابداری هر چند بسیار دقیق نیز تدوین شود، با گذشت زمان دستخوش دگرگونیهایی می شود که تغییراتی را در این استانداردها ایجاد می کند و اغلب با شرایط اولیه ای که هنگام تدوین استانداردها دارا بوده است تفاوتی اساسی پیدا می کند. بنابراین، استانداردهای حسابداری اگر چه باید از ابتدا دقیق، کامل و سنجیده تدوین شود، اما الزاماً باید از انعطاف پذیری کافی در برخورد با تغییر شرایط نیز برخوردار باشد.

به منظور سازماندهی انجام سه مرحله یاد شده استانداردهای حسابداری، لازم است هر سه مرحله به وسیله مکانیزمی مشخص مدل بندی گردند. این اقدام می تواند با استفاده از چارچوب «تئوری تصمیم»، که یکی از روشهای مهم ایجاد ساختار تئوریهی حسابداری است، انجام پذیرد. در این صورت، تدوین استانداردهای حسابداری شبیه تصمیم گیریهای بلندمدت در حالت عدم اطمینان خواهد بود، و عوامل مربوط به مرحله اجرا و عمل (مرحله دوم) و تجدیدنظر و اصلاح (مرحله سوم) در حقیقت به عنوان زیرمجموعه ای از عوامل کنترل ناپذیری که در انتخاب تصمیم مطلوب مؤثرند، شمرده می شوند. بنابراین، بهترین راه رویارویی با این عوامل، گردآوری اطلاعات اضافی است تا از میزان ریسک و عدم اطمینان آنها بکاهد. با توجه به هزینه های گردآوری اطلاعات، هر قدر که بتوان به میزان مطلوب اطلاعات نزدیکتر شد، احتمال

گزینش و تدوین استانداردهای مطلوب نیز افزونتر خواهد شد. هر چند ممکن است استفاده از تئوری تصمیم در عمل با مسائل متعددی روبه رو شود و انتخاب عوامل مهم شناسایی شونده را در مراحل دوم و سوم استانداردها، با دشواریهای زیادی روبه رو سازد، ولی این تئوری در بسیاری از مسائل حسابداری مدیریت، به منظور تصمیم گیریهای گوناگون به کار گرفته می شود و حتی گاه همراه با سایر تکنیکهای پژوهش عملیاتی در ریاضیات نیز به کار برده می شود تا تصمیم گیریهای مطلوب را ممکن سازد. همچنین این تکنیک در مبحث ایجاد تئوریهی حسابداری به عنوان یکی از روشهای مهم مورد بحث قرار می گیرد. بنابراین، تئوری تصمیم با وجود پیچیدگیهای خود می تواند به عنوان چارچوب و مکانیزمی عملی در تدوین استانداردهای ملی به کار گرفته شود.

چکیده و نتیجه گیری

همان گونه که نگارنده در دومین سمینار حسابداری ایران تشریح کرد، در

عمل می توان دو نوع مکانیزم برای تدوین استانداردهای حسابداری به کار گرفت:

۱- مکانیزم بازار، ۲- سازمانهای تدوین کننده استانداردها.

اگر چه نقش سازمانهای حرفه ای تدوین کننده استانداردها در دنیای امروز به شکلی آشکار و سبقت پیدا کرده است، اما اهمیت بازار را در انتشار داوطلبانه گزارشهای مالی و ارائه استانداردهای گزارشگری نباید نادیده گرفت.

در مورد تدوین استانداردها لازم است علاوه بر دولت، مجلس و مدیران مؤسسات اقتصادی؛ استادان و دانشجویان حسابداری، حسابداران و حسابرسان، حقوقدانها، اقتصاددانان و خلاصه تمامی اشخاص ذیربط با حرفه حسابداری و حسابرسی، در امر تدوین استانداردها مشارکت فعال و جدی داشته باشند، زیرا تدوین استانداردها امری بسیار دشوار، پیچیده و مهم است و به طور مستقیم و غیرمستقیم بر زندگی همگان تأثیر دارد. از سوی دیگر، نقش اساسی و حیاتی برعهده تحقیقات است، زیرا باید شرایط کنونی و آینده ساختار اقتصادی- اجتماعی- سیاسی کشور را روشن کرد و شرایطی را که حسابداری در آن بتواند به عنوان مجموعه یا سیستمی اطلاعاتی فعالیت کند مشخص کرد. اگر در مورد این ساختار و جزئیات آن، پژوهشها و مطالعات کافی صورت نگیرد و استانداردهای حسابداری بدون مطالعه این عوامل تدوین شود، در بهترین شرایط فقط امکان دارد بتواند گوشه ای از معضلات مالی و حسابداری جامعه را حل کند. در این صورت، مشکلات عمده حسابداری در ایران همچنان ناگشوده باقی خواهند ماند.

در زمان حاضر، با توجه به مشکلات فراوان شرکتهای و سازمانهای دولتی ایران در اصول و مبانی حسابداری شایسته است ابتدا استانداردهای مهمی که می تواند مشکلات بسیاری از مؤسسات اقتصادی را حل کند، طی جدول زمانبندی مشخصی تعیین شود و کار ایجاد چارچوب نظری به آینده- پس از آن که مشکلات اولیه حسابداری مرتفع شد و استانداردهای مهم حسابرسی و حسابداری، منطبق با شرایط اقتصادی- اجتماعی- سیاسی ایران تدوین گردید- موقوف شود. هنگام تدوین استانداردها، «نظریه تصمیم»، به عنوان مدل مطلوب برای طراحی الگوهای اطلاعات و تدوین استانداردها در شرایط عدم اطمینان می تواند مورد استفاده قرار گیرد.

در پایان امیدوار است اولاً نداشتن چارچوب نظری دستاویزی برای تعویق کاربرد روی استانداردهای حسابداری قرار نگیرد و ثانیاً ابهت دیربای چارچوب نظری کم رنگ تر شود و حامیان آن دریابند که چنین چارچوب نظری حتی در صورتی که به طور مطلوبی تنظیم شود، تنها بخشی از فرایند سازنده خط مشی مالی است و اهمیت آن در مورد استانداردهای مختلف تغییر پیدا می کند.^{۳۱}

۳۱- به مأخذ شماره ۱۰ مراجعه شود.



آگهی ثبت نام آموزش حسابداری و مدیریت مالی

● دوره جدید آموزش حسابداری و مدیریت مالی اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران با همکاری انجمن حسابداران خبره ایران به شرح زیر برقرار می‌گردد:

حسابداری مالی (۱) حسابداری مالی (۲) حسابداری میانه (۱)
حسابداری میانه (۲) حسابداری صنعتی (۱) حسابداری صنعتی (۲) مدیریت
مالی برای مدیران غیرمالی - قانون جدید مالیاتهای مستقیم - حسابرسی
داخلی.

● مدت هر یک از دوره‌ها ۶۰ ساعت و شهریه هر درس ۴۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.
● شرکت برای عموم آزاد است.

● علاقمندان می‌توانند جهت ثبت نام به اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران واقع در خیابان طالقانی شماره ۲۵۴ مراجعه نمایند و برای کسب اطلاع بیشتر از ساعت ۳ تا ۶ بعدازظهر با تلفن ۸۳۸۳۲۴ تماس حاصل نمایند.

اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران

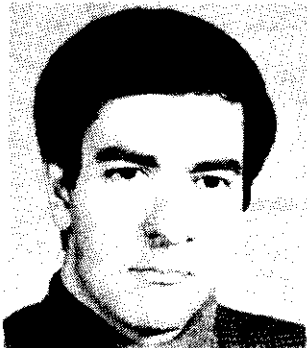
اخبار انجمن

• اعضای جدید انجمن

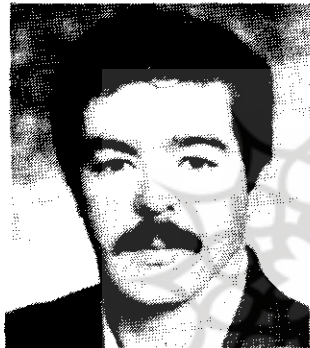
اسامی اعضای جدید انجمن با سوابق تحصیلی و محل کار آنان به شرح زیر در اختیار «حسابدار» قرار گرفته است. طبق اعلام دبیرخانه، با محاسبه این تعداد شمار اعضای انجمن تا پایان تیرماه ۱۳۷۱ به ۶۶۰ نفر افزایش یافته است:



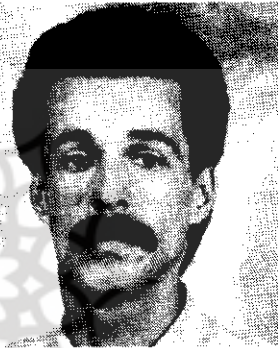
محسن کرباسی
فوق لیسانس
پشیمافی ایران مریئوس



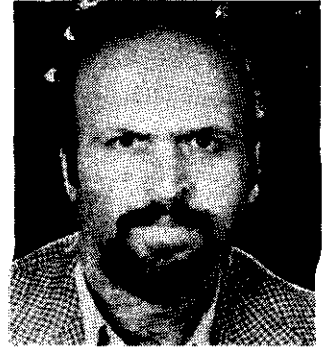
محمد علی خلوتی
لیسانس
شرکت بوتان



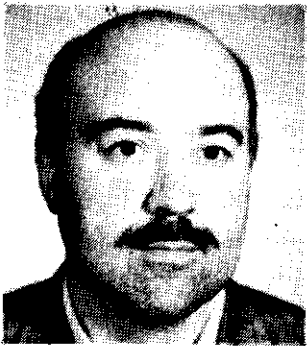
مصطفی پروین
لیسانس
مؤسسه حسابرسی بهمند



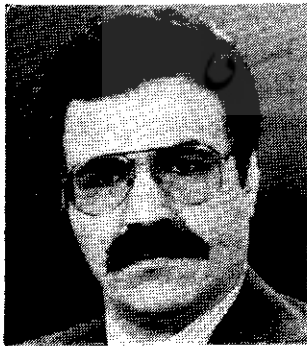
عبدالرضا تالانه
فوق لیسانس
شرکت نشاسته و گلوکز شیراز



محمد رضا طباطبایی
فوق لیسانس
سازمان صنایع ملی ایران



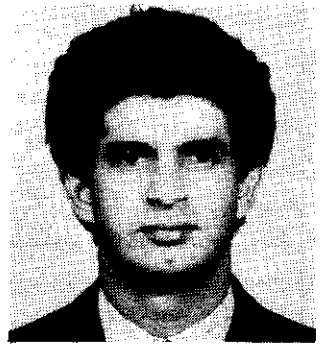
جمشید مصور
لیسانس
سازمان صنایع ملی ایران



محمد خطیبی
لیسانس
سازمان حسابرسی

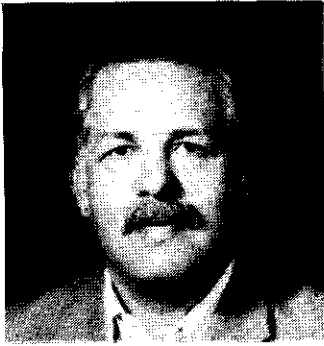


مهرداد چشم خاوری
لیسانس
سازمان حسابرسی



محمد جم
لیسانس
مؤسسه حسابرسی
آگاهان و همکاران

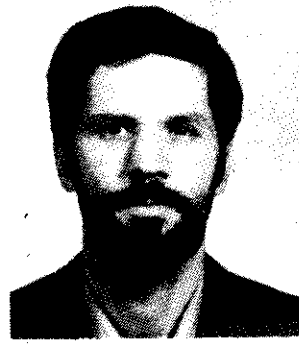
• اعضای قدیمی که مجدداً به انجمن پیوسته اند عبارتند از:



امین محبویی
فوق لیسانس
گروه صنعتی خاور



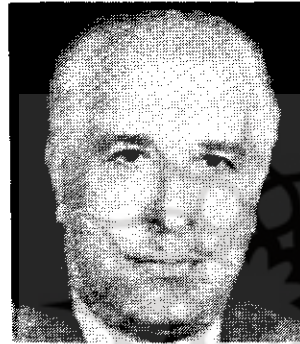
علی نصیری نسب رفسنجانی
فوق لیسانس
شورای عالی مالیاتی



ابوالقاسم فخاریان
فوق لیسانس
مؤسسه حسابرسی و خدمات
مدیریت نوآوران



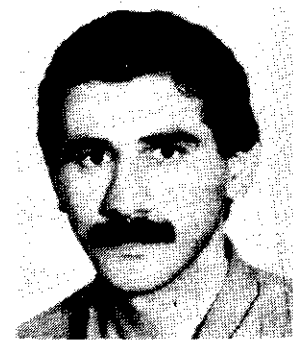
فریس کیاکجوری
لیسانس
شرکت گلساب



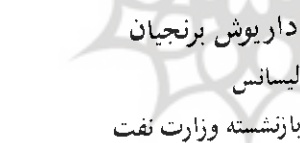
○
مدرک تحصیلی آقای محمد علی جهاننیده (معرفی شده در مجله شماره ۸۶-۸۵، فوق لیسانس می باشد که به اشتباه لیسانس درج شده بود.



محمد ابراهیم قربانی فرید
فوق لیسانس
سازمان حسابرسی



عباس اختیاری
لیسانس
گروه صنایع مخابرات



داریوش برنجیان
لیسانس
بازنشسته وزارت نفت

• نام اعضای زیر که مدتی قبل بدلیل عدم اشتغال تمام وقت به کار حسابرسی، با اطلاع خودشان از لیست حسابداران مستقل خارج شده بود، با توجه به تغییرات اساسنامه، در لیست حسابداران مستقل قرار گرفت:

- احمد عبایی کوپایی
فوق لیسانس
- پرویز گلستانی
فوق لیسانس
- بورس اوراق بهادار تهران
ورق بزنید

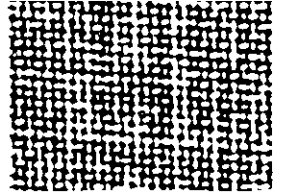
• نام اعضای زیر که از اولین گروه حسابداران مستقل (در سال ۱۳۶۴) بوده اند، با توجه به تغییرات اساسنامه، در لیست حسابداران مستقل قرار گرفت:

- غلامرضا سلامی
فوق لیسانس
مؤسسه حسابرسی سلامی و همکاران
- پرویز صادقی
لیسانس
سازمان صنایع ملی ایران

تغییرات
حسابداران
مستقل



محمود ساسانی
لیسانس
بانک مرکزی ایران



اخبار انجمن

زیرنویسها:

• نام اعضای زیر در لیست حسابداران مستقل قرار گرفت:

1. Fra Luca Pacioli

پیش از این در بسیاری از نوشته‌ها در فارسی نام پاچولی به صورت پاچولی نوشته شده است. در حالی که چون نامبرده ایتالیایی و حرف A در زبان ایتالیایی پس از C و لا تلفظ نمی‌شود، ترجیح داده شد که برگردان آوایی نام وی به صورت اصلی آن نزدیک باشد.

2. William L. Weis and David E. Tinius

دکتر ویز و دکتر تینیوس استادان حسابداری دانشکده اقتصاد دانشگاه سیاتل (Seattle) هستند به علاوه این دو مشترکاً ریاست کمیته برگزاری مراسم پانصدمین سالگرد انتشار رساله جامع پاچولی (Summa) را عهده‌دار شده‌اند.

3. Book Keeping

4. San Sepolcro

5. Bartolomeo Pacioli

6. Franciscan

7. Piero della Francesca

۸- بنابر سنتی در آن زمان، مردم مرفه، حمایت مادی و معنوی افراد با استعداد را برعهده می‌گرفتند.

که امروز با نام زادار (Zadar) در یوگسلاوی قرار دارد.

نقاش، مجسمه‌ساز، معمار و دانشمند فلورانس (۱۴۷۵-۱۴۹۷)

9. Artist-humanists

10. Realism

11. Cosmographer.

12. Perspective

13. Form

14. Brunelleschi

15. Donatello

16. Uccello

17. Alberti

18. Federigo & Duke of Urbino

19. Appenine

20. Leone Battista Alberti

21. Antonio de Rompiasi

22. University of Padua

23. Tuscany

24. Perugia

25. Zara

26. San Pietro

27. Madonna of the Egg

28. The Summa de Arithmetica, Geometrica,

Proportioni et Proportionalita ("All About

Arithmetics...")

29. R. Gene Brown, Pacioli on Accounting,

McGraw Hill, New York, 1963, p. 3.

30. Gutenberg method

31. Double-entry Book keeping

32. Abdel A. Agami, "Luca Pacioli," Lives of

Famous Accountants, pp. 33-34.

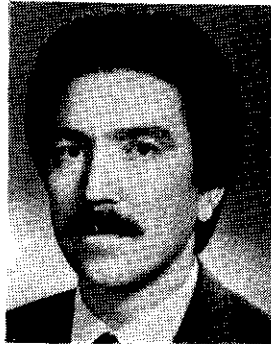
33. Leonardo Da Vinci

34. Lodovico Sforza

35. Agami, p. 33.

36. Brown, p. 16.

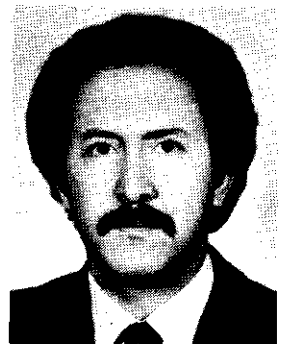
37. Pope Leo X.



احمد شله چی
فوق لیسانس
سازمان حسابرسی



محمد شوقیان
لیسانس
سازمان حسابرسی



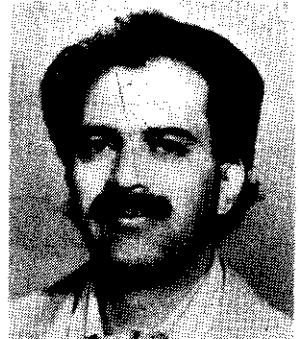
سیروس شمسی
فوق لیسانس
سازمان حسابرسی

دنباله لوکا پاچولی

داشت، توانست نقش تعیین کننده‌ای در رنسانس ایفا کند، به علاوه در آن زمان رشته‌های علمی و فنی و هنری مانند علوم تجربی، تجارت، تکنیک‌های مهندسی و فعالیتهای هنری نه تنها جدا از هم مطالعه و بررسی نمی‌شدند، بلکه در ارتباط بسیار فشرده‌ای با یکدیگر قرار داشتند اقا ریاضیات در مرکز تمامی علوم قرار داشت. پاچولی با استعداد ذاتی خود و گرایشی که به مذهب داشت توانست ارتباطی بین علوم و معارف آن زمان برقرار کند و بیشتر دانشمندانی را که در هر یک از زمینه‌های یاد شده بررسی و تحقیق می‌کردند در کنار یکدیگر قرار دهد او همچنین عضو انجمن محققان ایتالیا بود که در آن اعضا از اندیشه‌های یکدیگر آگاه می‌شدند و یافته‌ها و تجربه‌های خود را در میان می‌گذاشتند. چنانکه برمی‌آید اعضای این انجمن بیشتر به مشارکت در آرا و اندیشه‌ها معتمد بودند تا به تملک آنها.

سرانجام باید گفت پاچولی بانی رنسانس و حامی پیمانندی برای آن بوده است ●

• با اضافه شدن نام این عضو جدید تعداد حسابداران مستقل به ۹۳ نفر افزایش یافت:



سید عباس اسماعیل زاده
پاکدامن
فوق لیسانس — سازمان حسابرسی